

الدكتور

طارق الساطي

مستشار ديوان المحاسبة

في الامارات العربية المتحدة

الاستاذ في كلية التجارة والاقتصاد

بجامعة دمشق وعميداً سابقاً

الرقابة المالية الخارجية العليا

« رقابة ديوان المحاسبة »

« محاضرات أقيمت على الدارسين في الدورة التدريبية التي

أقامها ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة لموظفيه الفنيين »

١٩٨٢ - ١٩٨١

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

ان موضوع " الرقابة المالية الخارجية العليا " او ما نطلق عليه في بلدنا الامارات العربية المتحدة / رقابة ديوان المحاسبة / ، يعتبر في مقدمة الموضوعات التي يركز علم " الادارة المالية للدولة " اهتمامه الكبير عليها . وذلك نتيجة لاتساع نشاط الدولة من النواحي السياسية والاقتصادية والاجتماعية وازدياد اعبائها ونفقاتها ازديادا هائلا . ونتيجة لازدياد اهتمام الشعوب - حكاما ومحكومين - على اختلاف مبادئهم ونزعاتهم الفكرية ونظمهم السياسية بموضوع الرقابة المالية وذلك بمرور النظر عن نوع هذه الرقابة . من زاوية الهيئة التي تمارسها . سواء اكانت رقابة داخلية تمارسها هيئات منتبذة عن هيئات التنفيذ الرئيسية في الدولة كوزارة المالية ، او رقابة خارجية منفصلة عنها وتقوم بها هيئات عليا مستقلة - اي رقابة ديوان المحاسبة - او رقابة شعبية تمارسها الهيئات النيابية في الدولة . وبمرور النظر عن طبيعة هذه الرقابة او انواعها او مدى النطاق الذي اتخذته لنفسها ⁽¹⁾

وهذا الاهتمام الكبير بالرقابة المالية الخارجية العليا هو الذي حدا بدولتنا الامارات العربية المتحدة الى انشاء ديوان المحاسبة كما حدا بالمحؤولين في ديواننا المعتمد الى تخصيص مقرر مستقل لهذا الموضوع في دورتنا التدريبية هذه التي يقيمها الديوان لموظفيه الفنيين .

ولكن دراستنا لموضوع الرقابة هذه في محاضراتنا هذه لن تكون دراسة عامة شاملة لها من جميع جنباتها وفي مختلف الدول ، بل سيتحصر بحثنا لها في بيان اساس نشأتها وتطورها في بعض الدول ثم دراسة باقي جوانب الموضوع في اطار الامارات العربية المتحدة فقط وبالشكل الذي نحاول فيه تاصيل المبادئ التي اقام قانون ديوان المحاسبة هذه الرقابة عليها والاتجاهات التي سار عليها الديوان في تطبيقها .

ومن اجل ذلك كله فقد قمنا محاضراتنا هذه الى خمسة ابواب كما يلي :-

الباب الاول اساس نشأة الرقابة المالية الخارجية العليا (رقابة ديوان المحاسبة) وتطورها في بعض الدول .

الباب الثاني: الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة .

الباب الثالث: انواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة ونطاق كل منها .

الباب الرابع: اجراءات رقابة ديوان المحاسبة وتقاريره .

الباب الخامس: مؤيدات الرقابة ونظام معاملة الموظفين الخاضعين لرقابة ديوان المحاسبة .

ونأمل ، من خلال محاضراتنا المتواضعة هذه ، ان نكون قد حققنا الهدف الذي قمتنا من وراء القائها ، وهو القاء ضوء واضح على النموذج التي تخمينها قانون ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة من جهة واهراز الدور الذي تلعبه رقابة ديواننا العتيد في الدولة من جهة ثانية وبيان مدى تحقيق هذه الرقابة للامداد التي قدم المشرع تحقيقها من وراء ايجادها من جهة ثالثة .

والله تعالى نعال ان يوفقنا ويهيئنا الرشاد والمواب في جميع اعمالنا
والحمد لله رب العالمين

الدكتور / طارق حمدي الساطي

ابو ظبي في / / ١٩

(١) راجع مؤلفنا : رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ الدفقات العامة
القاهرة - دار الفكر العربي - سنة ١٩٦٧ .

الباب الاول

نشأة الرقابة المالية الخارجية العليا (رقابة ديوان المحاسبة) وتطورها في بعض الدول

قبل البحث في اساس نشأة هذه الرقابة وقبل ان نحيط بالمراحل التي مرت بها حتى
بغت من التطور مانشاهدها عليه الان ، نجد لزاما علينا ان نحدد المفهوم الاصطلاحي
للمراقبة المالية الخارجية العليا ، اي رقابة ديوان المحاسبة .

ان " الرقابة " تعني : التحقق من ان التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد في خطة
العمل وضمن القواعد والاهداف المقررة ، وذلك بقصد تبين نواحي الخطأ والضعف
والانحراف وايجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرار وقوعها وتحديد المسؤولين عن
ارتكابها ولضمان حسن تطبيق تلك الاهداف والقواعد وبيان مدى سلامتها وكفايتها
والوصول الى معدلات دقيقة في الاداء وفقا لمعايير تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة
للمراقبة وبشرط ان تتناول الرقابة جميع اوجه نشاط الهيئة الخاضعة للمراقبة
والمسؤولين عن ادارتها ^(١) .

ويستفح من هذا التعريف ان الرقابة هي امر متميز عن العمل المراقب نفسه وشر آخر
منفصل عنه . فالعمل يدخل في اطار التنفيذ في حين ان الرقابة تدخل في مفهوم الفحص
للمراقبة والتفتيش التابعة لمجلس الوزراء التي تمارس في جملة اختصاصاتها بعض جوانب
من الرقابة المالية الامر الذي يجعلها ، بهذه الصفة ، الهيئة التي تمارس نوعا ما
الرقابة الخارجية في الجمهورية العربية السورية .

اما " ديوان المحاسبة " ^(٢) فهو تعبير قصدنا به الدلالة على كل هيئة رقابية
والتدقيق والمتابعة . ومن صور الرقابة ، الرقابة على الاموال العامة .

(١) - راجع مقالنا " دور الرقابة في تنفيذ الخطط " المنشور في النشرة الاقتصادية
لعام ٧٢ التي تصدرها جمعية خريجي المعاهد التجارية . دمشق . ص ١٢٠ .

(٢) - لقد اطلقنا على الهيئة التي تمارس الرقابة المالية العليا الخارجية هذه
التسمية هنا التي استعمالها لها مشرعنا في الامارات العربية المتحدة ، كما انها هي
التسمية التي نالت الاكثريّة النبية بين التسميات التي اطلقت على هذه الهيئة في
في الدول العربية حيث استعمالها من دول هي : المملكة الاردنية الهاشمية والامارات
العربية المتحدة وقطر والكويت والجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية
والجمهورية اللبنانية . هذا مع العلم انها تسمى في الجمهورية التونسية " بدائرة
المحاسبات " وفي الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية " " .

وفي المملكة العربية السعودية « ديوان المراقبة العامة » وفي جمهورية السودان
الديمقراطية « ديوان المراجع العام » وفي الجمهورية العراقية « ديوان الرقابة
المالية » وفي سلطنة عمان « بدائرة تدقيق الحسابات » وفي المملكة المغربية
بالمجلس الاعلى للحسابات « وفي جمهورية موريتانيا الاسلامية « بالامانة العامة
للمراقبة العامة للدولة » وفي جمهورية اليمن الديمقراطية الشعبية « بالجهاز
المركزي لمراجعة الحسابات » وفي الجمهورية العربية اليمنية « بالجهاز المركزي
للمراقبة المالية » وفي جمهورية مصر العربية « بالجهاز المركزي للمحاسبات » .

مالية عليا مستقلة تعمل في الدولة نيابة عن المجلس التشريعي ، والتي تمثل رقابتها الرقابة الخارجية على اموال الدولة . وقد يستعمل هذا التعبير ، تجاوزاً ، للدلالة على الهيئات شبه المستقلة التي تعمل في الدولة نيابة عن رئيس الجمهورية او مجلس الوزراء والتي تقترب الى حد ما من الرقابة الخارجية ذلك لان عمل هيئة الرقابة بالنيابة عن رئيس الجمهورية او مجلس الوزراء وان كان لا يوفر لها الاستقلال عنهما والجرأة على الاعتراض على تصرفاتهما ، الا انه يوفر لها نوعاً ما شيئاً من الاستقلال عن هيئات التنفيذ الرئيسية في الادارة العامة الحكومية كالوزارات او المؤسسات العامة ويجعلها بالتالي غير تابعة لها ولا منبثقة عنها . ولا شك ان هذه الرقابة المالية الخارجية تختلف في درجة استقلالها واهدافها ومؤيداتها وتقاريرها وربما في نطاق اعمالها وفي أسلوب ممارسة تلك الاعمال عن الرقابة المالية الداخلية التي تمارسها الادارة نفسها او وزارة المالية وسواء اقامت بها هذه الوزارة مباشرة او عن طريق هيئات تابعة لها لانها . في جميع هذه الاحوال لاتخرج عن كونها رقابة على مستوى هيئات التنفيذ نفسها . كما تختلف رقابة ديوان المحاسبة هذه ، في الوقت نفسه عن الرقابة الشعبية التي تمارسها المجالس الشعبية او النيابية .

وبعد هذه المقدمة التمهيدية لهذا الباب ننتقل الى معالجة الموضوعين الرئيسيين التاليين اللذين نختم لكل منهما فصلاً مستقلاً .

الفصل الاول : نشأة رقابة ديوان المحاسبة

الفصل الثاني: تطور رقابة ديوان المحاسبة

الفصل الاول

نشأة رقابة ديوان المحاسبة

ان غلبة الصفة الشعبية على أنظمة الحكم في الدولة الحديثة اوجدت بمسح التنظيمات المالية فيها ، هذه التنظيمات التي مرت بسلسلة طويلة من التطورات والتغيرات التي سبقت ظهور رقابة الديوان بحيث تحتل هذه الرقابة بالنسبة لتلك التنظيمات محل النتيجة من السبب . وهذه التنظيمات هي : -

اولاً: الأخذ بمبدأ الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات من قبل السلطة التشريعية الشعبية والزام السلطة التنفيذية بالبقاء ضمن حدود تلك التقديرات الامسر الذي ادى الى ظهور الميزانية العامة السنوية للدولة التي تقرها السلطة التشريعية وتنفذها الحكومة هذه الميزانية التي اعتبرت بمثابة اداة للرقابة الديمقراطية على السلطة التنفيذية وتعبير عن السلطة النهائية التي تتمتع بها الهيئة التشريعية .

تابع (٢) من صفحته - -

اما في الجمهورية العربية السورية فلان الرقابة المالية منحدة الى « الجهاز المركزي للرقابة المالية » ، الا ان رقابة هذا الجهاز ليست بالرقابة الخارجية وانما هي رقابة داخلية نظراً لان الجهاز تابع لوزير المالية ، ولكن هناك الهيئة المركزية

ثانيا: الزام الحكومة بأن تقدم الى السلطة التشريعية بعد انتهاء السنة المالية واقفال حساباتها، بيان الحساب الختامي عن الميزانية بعد التنفيذ . ويمرر هذا الحساب على السلطة التشريعية لتفحصه ولتتحقق من مدى سلامة بقائه السلطة التنفيذية ضمن الحدود التي رسمتها لها وتناقش الحكومة في ذلك خلال جلسات تعقد لهذا الغرض . وقد ملكت الدول بالنسبة لهذا الموضوع ، مملكين اثنين : -

اذ اكتفى بعضها في اولهما بمجرد اطلاق السلطة التشريعية على الحساب الختامي وبمنحها الحق في مناقشة الحكومة فيه فقط دون اعتماده كما فسي انكلترا مثلا في حين ذهب بعضها الآخر ، في ثانيهما ، الى تخويل هذه السلطة ، فضلا عن ذلك . حق اعتماد هذا الحساب ايضا بالشكل الذي يصدر فيه الحساب بنفس الاداة التي تصدر بها الميزانية العامة وذلك كما في فرنسا .

ثالثا: انشاء لجان للحسابات العامة في المجالس التشريعية النيابية تتولى فحص الحساب الختامي وتقدم تقاريرها بشأنه الى تلك المجالس قبل مناقشتها لهذا الحساب .

وقد بدت بوادر هذه التنظيمات المالية الجديدة الثلاثة اول ما بدت فسي انكلترا ثم تبعتها باقي الدول الى الاخذ بها ولكن لم يؤخذ دفعة واحدة وانما على مراحل طويلة وذلك حسب متطلبات تنظيم الادارة المالية فيها من جهة وبسبب مرحلة التطور الدستوري الذي ادى الى ايجاد نوع من التغيير البطيء في اختصاصات السلطات العامة من الناحية المالية من جهة اخرى .

فما ان قامت ثورة سنة ١٦٨٨ في عهد الملك وليام الثالث وانتهت بإعلان بيان الحقوق (Bill of Rights) حتى اصبح (البرلمان) في انكلترا هو السلطة المختصة بالموافقة على فرض الضرائب وبعتماد تقديرات النفقات العامة اعتمادا مسبقا واصبحت للدولة فيما بعد ميزانية عامة (Budget) ويبدو هذا الاعتماد - الذي يعني بالمعنى الواسع الرقابة على تخصيص الاموال - في مظهرين اثنين : اولهما : في حق مراقبة الاهداف التي ستصرف الاموال من اجل تحقيقها . وتتعلق هذه المراقبة بسياسة الحكم التي تعتمد في انكلترا على مبدأ الحكومة المسؤولة امام البرلمان مما يجعل هذه الرقابة ميساسة بحتة . وثانيهما : في حق الزام الحكومة بأن تقدم الى البرلمان تقديرات النفقات باكثر ما يمكن من التفصيل لان لهذا التفصيل فائدته الكبيرة في تقييد ملطة الحكومة في الانفاق وفي جعلها ملزمة بالبقاء ضمن الحدود التفصيلية التي اقترتها السلطة التشريعية .

وهذا ما حدث في الولايات المتحدة الامريكية : ايضا اشر اعلان استقلالها سنة ١٧٧٦ ووضع دستورها لسنة ١٧٨٧ الذي نص في الفقرة ٢/ من المادة ١/ منه على ان : « ممثلو الشعب هم اصحاب السلطة في فرض الضرائب والرسوم والغرامات وفي تحديد كيفية جبايتها » كما نصت الفقرة ٩/ كم خذخ المالة في المقطع السابع منها على ان « لا تسحب اموال من الخزانة الا بناء على اعتمادات يصدر تحديدها بقانونون ... » ولما كان نظام الحكم في الولايات المتحدة الامريكية يقوم على اساس الفصل المطلق ما بين السلطات ، فان السلطة التشريعية فيها انفردت بوضع بيانات للنفقات العامة تضعها لجانبها المالية دون ان تشارك السلطة التنفيذية في وضعها ودون ان

تحدد سنويا الايرادات التي تستعمل لتغطية هذه النفقات . وقد ظل الوضع كذلك وظل الصراع قائما بين السلطتين التشريعية والتنفيذية في هذا الشأن حتى صدور قانون سنة ١٩٢١ المسمى بقانون الحسابات والميزانية والذي وضع قواعد اساسية لنظام مالي جديد اقر بموجبه ايجاد ميزانية عامة - بالمعنى الفني - للحكومة الاتحادية لأول مرة واعترف للسلطة التنفيذية بحق اعداد هذه الميزانية ، اذ اوجد مكتبها للميزانية يساعد رئيس الجمهورية في تحضير الميزانية ويدعم سلطته في الاشراف على الإدارات التنفيذية .

وفي فرنسا تقررر سلطة مناقشة النفقات العامة لممثلي الشعب على اثر شورة سنة ١٧٨٩ ولكن لم تظهر فيها الميزانية في شكلها الحالي الا في اواخر الربع الاول من القرن التاسع عشر ثم تعاقبت دساتير سنوات ١٨٤٨ و ١٨٧٥ و ١٩٤٦ و ١٩٥٨ على تأكيد هذا الحق .

هذا وقد لاقى الاعتماد التفصيلي للنفقات العامة من قبل السلطة التشريعية الشعبية ايضا مدى كبيرا في اغلب الدساتير العادرة في وطننا العربي كما يلي : سورية في دستور سنة ١٩٢٠ ومصر في دستور سنة ١٩٢٢ والعراق في دستور سنة ١٩٢٥ ولبنان في دستور سنة ١٩٢٦ وليبيا في دستور سنة ١٩٥١ والاردن في دستور سنة ١٩٥٢ والامارات العربية المتحدة في دستور سنة ١٩٧١ .

هذا ومن النتائج المنطقية للاخذ بمبدأ اعتماد السلطة التشريعية المسبق للنفقات العامة نتيجتان هامتان هما : -

اولا : النتيجة الاولى : الزام الحكومة بأن تقدم للسلطة التشريعية حسابا ختاميا يكشف عن مدى تقيدها اثناء تنفيذ الميزانية بالاعتمادات المخصصة لها من قبل تلك السلطة . وقد كانت انكلترا ايضا هي الدولة الاولى التي اخذت بهذا المبدأ ولكنها لم تأخذ به بعد ظهور مبدأ الميزانية العامة لديها مباشرة وانما بعد سنوات طويلة من ذلك كما ان الاخذ به للمرة الاولى لم يكن شاملا لجميع الوزارات والمصالح الواردة في الميزانية بل مقتصر على بعض هيئات منها فقط . فقد ظهر هذا المبدأ في انكلترا سنة ١٨٢٢ وشمل جميع وزارات وادارات الدولة سنة ١٨٦٦ . وقد عم تطبيق هذا المبدأ ، فيما بعد ، جميع الدول الاخذة بنظام الميزانية سواء نمت دساتيرها على الزام الحكومة بتقديم هذا الحساب الى السلطة التشريعية ام لا . ومن بين الدول العربية التي ضمت دساتيرها ذلك سورية (منذ سنة ١٩٢٠) ومصر (منذ سنة ١٩٢٢) ولبنان (منذ سنة ١٩٢٦) والامارات العربية المتحدة (منذ سنة ١٩٧١) .

ثانيا : النتيجة الثانية : انشاء لجان نيابية تتحقق من مدى التمسك بالقانون والالاخلا والكفاءة والدقة المبدولة من قبل الحكومة في انفاق الامول المخصصة لها من قبل السلطة التشريعية . وكان ذلك في انكلترا عندما اخذت لجنة الحسابات العامة شكلها النهائي في نظامها الصادر سنة ١٨٦١ . وتشالف هذه اللجنة من ١٥ عضوا ويرأسها - بناء على العرف الذي جرى عليه مجلس العموم - عضو من حزب المعارضة ويكون من بين اعضائها امير السر المالي في وزارة الخزانة وينتخب باقي الاعضاء بشكل يراعى فيه تمثيل جميع الاحزاب الموجودة في مجلس العموم . ويحضرا اجتماعات هذه اللجنة موظف كبير من وزارة الخزانة .

وبإنشاء هذه اللجنة يكون مجلس العموم في انكلترا قد أرسى الدعامة الأساسية لرقابة السلطة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة ، هذه الدعامة التي كانت الباعث الأول على إيجاد رقابة خارجية مستقلة يمارسها ديوان المحاسبة والتي أصبحت فيما بعد وسيلة من وسائل تثبيت أركان هذه الرقابة الأخيرة وتقويتها .

هذا وقد أخذت باقي الدول بنظام اللجنة البرلمانية المالية إلا أنها اختلفت في تحديد أصول تشكيلها وأماليب عملها ونطاق اختصاصاتها حسب اختلاف الأوضاع الدستورية والقانونية والمالية بينها .

ولكن رغم ما أحيط به تشكيل هذه اللجان النيابية ، الحسابية منها والمالية ، من ضمانات وما منحته من سلطات ومؤيدات إلا أنها لم تكن قادرة على الحصول على المعلومات الكافية التي تساعد على تزويد المجلس التشريعي بفكرة واقعية واضحة تنير له الطريق عند مراقبته لمدى سلامة تنفيذ الحكومة للنفقات العامة ولمدى مطابقة الحساب الختامي للمستندات والتقديرات الأصلية وذلك نظرا لِمَا يتطلبه هذه الأمور من تخصص فني دقيق وإطلاع مالي واسع على أصول تنظيم الحسابات ومراجعتها وعلى خفايا الإدارة المالية ودقائقها وما يستتبعه من البحث والتفتيش في الإدارات المالية نفسها وإجراء فحص ميداني فيها وهذا ما لا يمكن أن يتوفر لأعضاء هذه اللجان بسبب عدم تخصصهم في القضايا المالية ونظرا للطابع السياسي الذي يغلّب على العمل النيابي وبسبب انصراف هؤلاء الأعضاء إلى العمل التشريعي الذي يقتضي منهم تفرغا كاملا ولا يفسح لهم المجال لأن يقوموا برقابة فنية بحثة على تنفيذ الميزانية . لذلك كله رأت المجالس النيابية أنها بحاجة ماسة إلى هيئة فنية مستقلة تقوم برقابة خارجية نيابة عنها وتقف إلى جانبها لتضع بيسن يديها نتائج فحصها ومراقبتها وخلاصة ملاحظاتها واقتراحاتها بحيث تصبح المعلومات التي تقدمها هذه الهيئة الركيزة الأساسية التي تستند إليها المجالس النيابية في مناقشتها الحكومة الحساب قبل البت في الحساب الختامي ، وكانت هذه الهيئة هي هيئة الرقابة المالي التي أطلقنا عليها في بحثنا هذا اسم ديوان المحاسبة .

وقد كانت في مقدمة الدول التي نشأت فيها مثل هذه الهيئة فرنسا وذلك في ٢٩ أيلول (سبتمبر) سنة ١٧٩١ عندما صدر المرسوم رقم ١٧٧ / فأنشأ مكتباً للحسابات سمي (Bureau de Comptabilité) وجعل هذا المكتب يعمل تحت إشراف السلطة التشريعية باعتبارها الهيئة المختصة بمراقبة حسابات الدولة نيابة عن الشعب .

أما انكلترا فرغم أنها كانت السبّاقة إلى الأخذ بنظام الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات العامة - أو بعبارة أكثر وضوحا بنظام الميزانية - إلا أن ظهور هيئة الرقابة العليا المستقلة فيها قد جاء متأخرا إذ لم تظهر فيها هذه الهيئة للعيان ولم تأخذ رقابتها فيها شكل الرقابة الخارجية إلا على آخر مسدور قانون سنة ١٨٦٦ الذي أنشأ هيئة جديدة أسماها (Exchequer and audit Department) - وجعلها تعمل برئاسة موظف كبير أطلق عليه اسم (Comptroller and Auditor General) - بالشكل الذي اعتبر فيه القانون هذا الموظف مستقلا عن الحكومة وتابعا إلى السلطة التشريعية ومزودا بسلطات واسعة من أجل ممارسة اختصاصاته المنصوص عليها في القانون كما أصبح يقوم برقابته بالنيابة عن مجلس العموم .

اما الولايات المتحدة الامريكية فقد ظلت متاخرة عن السير في هذا الاتجاه حتى سنة ١٩٢١ يوم صدر قانون الميزانية والحسابات وافر وجود ميزانية عامة كما انه انشا في نفس الوقت ولاول مرة في تاريخ الولايات المتحدة هيئة عليا للرقابة الخارجية المستقلة اسمها (General Accounting Office) وجعلها تعمل برئاسة المراقب العام للحسابات (Comptroller General) الذي يتمتع باستقلال كبير اذ يعين من قبل رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشيوخ ويمارس وظيفته لمدة ١٥/ عاما ولا يعزل من منصبه الا بقرار مشترك صادر عن مجلسي الشيوخ والنواب .

وقد رقى هذا الاتجاه نحو ايجاد هيئة عليا للرقابة المالية الخارجية صدى واسعا في بعض الدول العربية على اثر انفصالها عن الدولة العثمانية . وكانت في مقدمة هذه الدول سورية وذلك في الدستور الذي وضعه واقره المؤتمر السوري سنة ١٩٢٠ الذي عهد بهذه الرقابة الى هيئة اسمها (ديوان المحاسبات) والذي وان كان لم يحدد الجهة التي يرتبط بها الديوان كما لم يصفه بكونه هيئة مستقلة ولكن يبدو من خلال املوب تعيين وعزل الرئيس والاعضاء وتحديد الجهة التي يتقدم اليها الديوان بتقاريره انه يتمتع نوعا ما بالاستقلال .

ولا شك ان اتجاه الاخذ بفكرة الدساتير المكتوبة الذي صاد في تلك الفترة صابن الحربين العالميتين الاولى والثانية قد ساعد واضع الدستور على تضمين الدستور مثل هذه الاحكام التي ليست في جوهرها من الموضوعات الدستورية . ومما شجع على ذلك ظهور اتجاه دستوري آخر هو الاخذ بفكرة الدساتير الجامدة الذي تبناه الدستور كي يجعل رقابة الديوان تتمتع بالشبكات والاستقرار الذي يتمتع به الدستور .

هذا وقد تم صدور اول قانون يتضمن انشاء ديوان محاسبات في سورية سنة ١٩٢٨ وبناء على دستور سنة ١٩٣٠ الذي اعتبر الديوان هيئة مستقلة وجعل رئيسه واعضاءه يقومون بعملهم نيابة عن السلطة التشريعية وانهم مسؤولون امامها . اما الدولة العربية الثانية التي نص دستورها على انشاء رقابة خارجية هو الدستور العراقي الصادر سنة ١٩٢٥ الذي عهد بهذا الاختصاص الى هيئة اسمها « دائرة تدقيق الحسابات » التي تم انشاؤها بالقانون رقم ١٧/ لسنة ١٩٢٧ الذي جعل هذه الهيئة مرتبطة برئيس الوزراء .

اما مصر فانها على الرغم من اخذها بنظام الميزانية العامة منذ سنة ١٨٨٠ الا ان فكرة ايجاد هيئة مستقلة تمارس الرقابة الخارجية فيها على تنفيذ الميزانية لم تظهر للوجود الا بعد صدور دستور سنة ١٩٢٢ ، ولم يمدد اول قانون بانشائها الا سنة ١٩٤٢ الذي اطلق عليها اسم « ديوان المحاسبة » وجعلها هيئة مستقلة ولم يقرر ربطه باية جهة ادارية ولا تشريعية .

وفي لبنان ظهرت فكرة ايجاد مثل هذه الهيئة بدستور سنة ١٩٢٦ ولكن لم يتسم انشاء الديوان اللبناني فعلا الا سنة ١٩٥٢ .

وفي الاردن تم انشاء ديوان المحاسبة سنة ١٩٥٢ وجعل تعيين رئيسه بإرادة ملكية بناء على تنصيب مجلس الوزراء ولا يجوز عزله او نقله او اجالته على المعاش او فرض عقوبات مملكية عليه الا بموافقة مجلس النواب .

وفي ليبيا أعلن دستور سنة ١٩٥١ ، عن ضرورة وجود ديوان للمحاسبة في المادة ١٦٦ وتم تشكيله سنة ١٩٥٥ . سيتم تعيين رئيس الديوان بمرسوم . بناء على عرض مجلس الوزراء وموافقة المجلس المذكور ولا يجوز عزله ولا مؤاخذه تأديبيا الا بمرسوم بناء على طلب مجلس الأمة .

وفي الكويت نص الدستور على ضرورة انشاء الديوان بقانون يكفل استقلاله ويكون ملحقا بمجلس الأمة . وقد تم تشكيله سنة ١٩٦٤ ليكون هيئة مستقلة ملحقة بمجلس الأمة . وفي حال تعطل الحياة النيابية يلحق الديوان مؤقتا برئاسة مجلس الوزراء . اما في الامارات العربية المتحدة فقد نص الدستور المؤقت لسنة ١٩٧١ في المادة ١٣٦ على ان « تنشأ ادارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم ، لمراجعة حسابات الاتحاد والجهزة والهيئات التابعة له ، وكذلك لمراجعة اية حسابات اخرى يوكل الى الادارة المذكورة مراجعتها ، طبقا للقانون . وينظم القانون هذه الادارة ويحدد اختصاصاتها وصلاحيات العاملين فيها والضمانات الواجب توفيرها لها ولرئيسها ولموظفيها ، من اجل قيامهم بوظائفهم على خير وجه » .

هذا وقد تم انشاء هذه الادارة باسم ديوان المحاسبة وذلك بالقانون رقم ٧٧/ لسنة ١٩٧٦ الذي كفل لديواننا كل جوانب الاستقلال التي تحتاجها هيئات الرقابة المالية الخارجية المستقلة وذلك من جانب الاستقلال الوظيفي عندما اعتبر الديوان هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية في دولتنا وهي المجلس الوطني الاتحادي وفي حال حل المجلس الوطني يلحق الديوان مؤقتا برئيس الدولة . والاستقلال العضوي عندما كفل لرئيس الديوان وموظفيه الفنيين حصانة عدم قابلية العزل الا عن الطريق التأديبي ، والاستقلال المالي بالشكل الذي خول فيه لرئيس ديوان المحاسبة اختصاص وضع مشروع تقديرات نفقات الديوان في الميزانية العامة مع رئيس المجلس الوطني الاتحادي الذي يرمله في الميعاد القانوني الى وزير المالية ، ويـُـدرج وزير المالية المشروع كما ورد اليه من رئيس المجلس الوطني تحت قسم خاص بالميزانية العامة للدولة كما قرر هذا القانون لرئيس الديوان جميع السلطات المخولة لوزير المالية ، وذلك فيما يتعلق بوضع تقديرات نفقات الديوان في الميزانية العامة ، وفيما يتعلق باستعمال الاعتمادات المقررة للديوان فيها ، دون ان يخضع في ذلك لرقابة مجلس الوزراء او وزارة المالية او مجلس الخدمة المدنية . ولا شك ان ذلك كله يوفر لديوان المحاسبة الاستقلال الكامل عن السلطة التنفيذية ويحول دون تدخلها في شؤونه .

الفصل الثاني تطور رقابة ديوان المحاسبة (١)

لما كان ديوان المحاسبة هو تلك الهيئة الرقابية العليا - ايا كانت تسميتها وطريقة انشائها وتنظيمها - التي تمارس بمقتضى الدستور او القانون الرقابة على الاموال العامة والتي تزود المجلس التشريعي - بمفته الهيئة التي تقر ميزانية الدولة العامة وتعتمد حساباتها الختامية - او مجلس الوزراء - بمفته الهيئة المشرفة على قيام الاجهزة التنفيذية بمسؤولياتها - او كليهما بالمعلومات المتعلقة بكيفية ادارة واستعمال تلك الاموال . وكان النظام الذي يحكم السلطات العامة في اغلب الدول ليس بالنظام الثابت بل هو نظام دائم التغيير والتطور من النواحي الدستورية والادارية والاقتصادية . لذلك فان نظام الديوان ، وهو جزء من نظام الدولة ، لابد وان يتغير هو الآخر متأثرا بتلك التطورات الدستورية والاقتصادية والادارية .

لذا فاننا سوف نحاول في هذا الفصل ان نبين مدى اثر التطورات الدستورية والادارية على رقابة ديوان المحاسبة من جهة ومدى اثر تطور النظم الاقتصادية على هذه الرقابة من جهة اخرى مستندين في تأييد ذلك بأمثلة من واقع رقابة ديوان المحاسبة في بعض الدول الاجنبية والعربية .

اولا : اثر التطورات الدستورية والادارية على رقابة ديوان المحاسبة : ويبدو هذا الاثر واضحا في النواحي التالية : -

١ - عندما يكون النظام المجلسي هو الطابع المميز للحكم في الدولة وتكسبون الهيئة التشريعية المهيمنة على دفة الحكم وبهذا زمام المبادرة ، بل وحتى عندما يكون النظام نيابيا ويكون التوازن ملحوظا بين الهيئتين التشريعية والتنفيذية ، تبدو القواعد المنظمة لهيئة الرقابة المالية الخارجية ، اي رقابة ديوان المحاسبة ، متجهة الى تقوية الارتباط ما بين هيئة الرقابة وبين السلطة التشريعية . وهذا يؤكد لنا مدى اثر النظام الديمقراطي - ايا كانت صفته او مظهره - على رقابة الديوان بالشكل الذي تصبح فيه هذه الرقابة في مثل هذا النظام اقوى ما تكون من حيث استقلالها عن السلطة التنفيذية ومن حيث نطاق اختصاصاتها ومؤيداتها وفعاليتها.

ويمكننا ان نلخص هذه الظاهرة واضحة فيما يلي : -

١ - في فرنسا : وذلك كما يلي :

- سنة ١٧٩٥ عندما صدر نظام هيئة الحسابات ، على اثر الثورة الفرنسية والقضاء على الحكم الفردي وسيادة الحكم الشعبي ، وجعل هذه الهيئة هيئة مساعدة للسلطة التشريعية الشعبية التي تتولى تعيين اعضاء هذه الهيئة وعزلهم .

- سنة ١٩٤٥ عندما عادت الحياة النيابية اليها نتيجة القضاء على حكومة فيشي الفردية توسع اختصاص محكمة المحاسبة فيها وصح لمقرري اللجان البرلمانية

(١) راجع : من اجل الاطلاع على تفصيلات اكثر مؤلفنا: رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة . المرجع السابق . ص (٥٩ - ١٩٥) .

ان يستعينوا بهم واصبح هؤلاء الاعضاء كمستشارين ماليين لهم . وبذلك اصبحت لهؤلاء الاعضاء اهميتهم ودورهم الكبير بالنسبة للسلطة التشريعية .

- سنة ١٩٤٦ على اثر صدور دستور الجمهورية الرابعة الذي اعاد تنظيم نظام الحكم فيها استعادت محكمة المحاسبة مكانتها وعادت حصانة عدم قابلية المسؤول لاعتراضها بالشكل الذي اعتبرها فيه الدستور معيضا للسلطة التشريعية بحيث تكلف هذه السلطة المحكمة في كل وقت باجراء التحقيقات والدراسات المتعلقة بتنفيذ الايرادات والنفقات العامة او بإدارة الخزنة .

- سنة ١٩٥٠ زادت صلاحيات محكمة المحاسبة بالجمعية الوطنية وشوقا وقوة وذلك عندما صدر قانون ٨ آب (اغسطس) واعطى رئيس المحكمة حق الاتصال ، متى شاء ، بالبرلمان . ولا شك ان هذا يعطيه الحق في اطلاع هذه اللجان على جميع الامور المتعلقة بسياسة الدولة المالية وبمضى سلامة تنفيذ ايراداتها ونفقاتها العامة .

- سنة ١٩٥٨ وعلى اثر صدور دستور الجمهورية الخامسة ، توسع اختصاص محكمة المحاسبة واصبحت بحق هيئة مساعدة لكل من الجمعية الوطنية والحكومة في مراقبة تنفيذ القوانين ، وبذلك خرجت المحكمة عن نطاق الرقابة التقليدية لتقوم بمراقبة حسن تنفيذ القانون بمعناه العام الامر الذي ادى الى ترسيخ واهراز صفة المشروعية الكاملة في هذه الرقابة .

٢ - في سورية : وذلك كما يلي :-

- سنة ١٩٤٤ ، عندما عادت الحياة النيابية استعاد الديوان استقلاله الذي كان قد فقده قبل ذلك ، وبذلك عاد كهيئة مسؤولة امام السلطة التشريعية .

- سنة ١٩٥٠ عندما صدر دستور جديد تضمن تقوية السلطة التشريعية التي يمارسها المجلس النيابي واعتبر الديوان هيئة ملحقه بالسلطة التشريعية ومستقلا كلية عن السلطة التنفيذية .

- سنة ١٩٦١ عندما صدر القانون رقم ٢٠٣ ، نتيجة صدور قواعد دستورية تعيد لمجلس النواب قوته وسلطته في ظل نظام نيابي ، واعتبر الديوان هيئة مستقلة ترتبط بمجلس النواب وتعمل بالنيابة عنه .

٣ - في مصر : وذلك كما يلي :

- سنة ١٩٥٣ وعلى اثر تشكيل لجنة الخمسين ، لوضع دستور جديد ، التي كان يهيمن عليها الفكر الديمقراطي لايجاد نظام نيابي متوازن . نجد ان هذه اللجنة قد ضمنت الدستور ، لأول مرة في مصر ، احكاما تتعلق بديوان المحاسبة واعتبرته هيئة معاونة للبرلمان .

ب - عندما تطفئ السلطة التنفيذية على السلطة التشريعية وتفقد الاخيرة وجودها وتفقد ضعيفة وينقلب نظام الحكم من شعبي الى فردي مطلق ، يفقد اعضاء هيئة الرقابة الخارجية استقلالهم ويصبحون عاملين تحت اشراف الحكومة الامر الذي يفقد هذه الرقابة قيمتها واهميتها لانها تصبح تحت رحمة السلطة التنفيذية المطلقة نظرا لضعف السلطة التشريعية . وهذا يعتبر خيرا دليلا على مدى اثر الحكم الفردي على رقابة الديوان بالشكل الذي نرى فيه هذه الرقابة في ظلله وقد ضعف نشاطها وانهاء استقلالها وتلاشت مؤيداتها .

وتبدو هذه الظاهرة فيما يلي :-

١ - في فرنسا : وذلك كما يلي :-

- في ٢٩ غريمر للسنة التاسعة ، عندما صدر قرار عهد نابليون جعل اعضاء هيئة الحسابات يعملون تحت اشراف السلطة التنفيذية .

- في عهد نابليون ، انشئت محكمة المحاسبة بسلطات محدودة جدا ولم يسمح لها بمحاسبة الموظفين ولا الوقوف من الامبراطور موقف المعارضة . وقد احاطها الامبراطور بقيود شديدة وعلق حصانة عدم قابلية عزل اعضائها خمس سنوات على ان تقدم تقاريرها اليه وحده ولا يدع منها اي شئ الامر الذي جعل هذه المحكمة تنطوي على نفسها .

- سنة ١٩٤٠ ونتيجة للنزعة الاستبدادية لحكومة فيشي التي تركت اثارها السيئة على محكمة المحاسبة ، ملبت المحكمة الضمانات التي تكفل استقلالها وذلك بإلغاء حصانة عدم قابلية عزل اعضائها ومنع المحكمة من نشر تقريرها العام .

٢ - في مصر : وذلك عند نشأة ديوان المحاسبة سنة ١٩٤٢ الذي نشأ نشأة ضعيفة بلا استقلال ولا مؤيدات نتيجة لضعف السلطة التشريعية في الدولة يومذاك وتسلط الملك على مقدرات البلاد .

ج - على اثر قيام الثورات الشعبية واجراء الاملاحات السياسية والادارية والمالية ، يتناول الاملاح بوجه خاص هيئة الرقابة المالية الخارجية فتعود لها اهميتها ويتدعم استقلالها وتتخذ المجالس التشريعية الشعبية منها معينا ومساعداد على مراقبة الاعمال المالية للسلطة التنفيذية .

ويبدو هذا الامر واضحا في فرنسا كما يلي :

- في فترة الاملاح السياسي والاداري التالية لعهد نابليون عادت لاعضاء محكمة المحاسبة حصانة عدم قابلية العزل واعطيت سلطة واسعة في محاكمة المحاسبين ورجعت الى اسام نشأتها الاولى في معاونة السلطة التشريعية .

- على اثر ثورة سنة ١٨٣٠ تقرر سنة ١٨٣٢ طبع تقرير محكمة المحاسبة وتوزيعه على جميع اعضاء المجلس التشريعي الشعبي .

- على اثر ثورة سنة ١٨٤٨ منحت محكمة المحاسبة الصفة القضائية وذلك لتدعيم استقلالها عن السلطة التنفيذية .

- متابعة لعمليات الاملاح والتطور سنة ١٨٥١ اوجدت محكمة المحاسبة نظرية المحاسبين الفعليين كاجتهاد قضائي انشأته المحكمة وجعلته بمثابة المبدأ المستقر .

- على اثر صدور النظام المالي الجديد سنة ١٩٣٦ ادخلت بعض الاملاحات الادارية والمالية بالشكل الذي يسهل لمحكمة المحاسبة مراقبة الحساب الختامي للدولة ويعطي المحكمة الحق في تقديم تقريرها الى الجمعية الوطنية في نفس الوقت الذي يقدر فيه الى رئيس الجمهورية ودون ان يترك امر تقديمه اليها عن طريق الحكومة كما اصبح التقرير ينشر في الجريدة الرسمية

وهذا اعطى التقرير صفة العلانية والعموم ولم يعد توزيعه مقصورا على اعضاء السلطة التشريعية بل شمل المواطنين جميعا . وهو نتيجة هامة ايضا من نتائج رموخ مبدأ السيادة الشعبية ومبدأ سيادة القانون في فرنسا .

- على اثر الاملاحات التي تمت سنة ١٩٤٨ زادت قوة محكمة المحاسبة وذلك عندما نظم المشرع المسؤولية المالية لتنظيمها جديدا ومنح محكمة المحاسبة مؤيدات قانونية بانشاءه المحكمة التأديبية للمخالفات المالية . ورغم كون هذه المحكمة الاخيرة مستقلة عن محكمة المحاسبة الا انها شملت رئاستها وشاركت في عضويتها . وقد انشئت هذه المحكمة لدعم رقابة محكمة المحاسبة .

- على اثر مدور مرسوم تنظيم الادارة المالية سنة ١٩٥٦ تم تحديد الشكل والاسلوب الذي تقدم فيه الحكومة الى الجمعية الوطنية مشروع قانون اعتماد الحساب الختامي ولم تسمح للحكومة ان تقدم هذا المشروع الا اذا كان مرفقا بتقرير محكمة المحاسبة وبيان عام منها يتضمن الاعلان عن مطابقة الحساب الختامي للحسابات الفرعية .

كما يبدو في مصر على اثر ثورة سنة ١٩٥٢ والاملاحات التي قامت بها حيث انشئ المجلس التأديبي للمخالفات المالية ليكون دعما لرقابة ديوان المحاسبة في مصر وليوفر مؤيدات قانونية قوية لها .

كما يبدو في سورية على اثر اصلاح الاداري سنة ١٩٥٧ عندما اخذت الدولة بنظام اللامركزية الاقليمية الادارية الواسعة هذا النظام الذي انعكس على نظام الرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة وجعلها تأخذ بالنظام اللامركزي ايضا .

د - عندما تفوض السلطة التنفيذية بسلطة التشريع تحاول لمب الديوان استقلاله عنها وتجعله مرتبط بها .

- ويبدو ذلك في سورية سنة ١٩٤٦ عندما فوض مجلس الوزراء بسلطة التشريع اذ جعل الديوان ادارة تابعة له وازال حصانة عدم قابلية العزل عن اعضائه والى الرقابة المسبقة على القرارات مما ادى الى صدور كثير من القرارات غير المشروعة التي لم يراقبها الديوان مراقبة مسبقة .

- وحدث ذلك ايضا سنة ١٩٦٧ عندما كان مجلس الوزراء يمارس السلطة التشريعية فاستطاع بتشجيع من وزير المالية في ذلك الحين الى اصدار تشريع يلغي ديوان المحاسبة الذي كان يمارس الرقابة الخارجية واحل محله الجهاز المركزي للرقابة المالية وجعله جهازا يعمل تحت اشراف وزير المالية وبذلك انقلبت الرقابة المالية التي كان يمارسها ديوان المحاسبة الى رقابة داخلية الامر الذي يعتبر بمثابة خطوة الى الوراء بالنسبة لهذه الرقابة .

هـ - عندما قويت السلطة التنفيذية في بعض الدول وتمتعت بسلطة واسعة بدافس الاستقرار والشبث اثر ذلك على نظام هيئة الرقابة الخارجية المستقلة فيها وجعل السلطة التنفيذية تربط هيئة الرقابة بها وتقطع ملتها بالسلطة التشريعية وذلك على اساس ان تستمد هيئة الرقابة قوتها من السلطة التنفيذية الامر الذي ادى الى نزع استقلالها وزوال حصانة اعضائها واخراجها عن اساس نشأتها .

ويبدو ذلك فيما يلي :-

- في الجمهورية العربية المتحدة سنة ١٩٥٨ عندما ربط الديوان برئاسة السلطة التنفيذية ليستفيد من ملطاتها وقوتها ولم يكن له اي ارتباط بالسلطة التشريعية

- وفي سنة ١٩٦٢ عندما ألغيت حصانة عدم قابلية العزل في الديوان المصري .

- وفي سنة ١٩٦٤ عندما أعيد تنظيم الرقابة المالية الخارجية فسي
ممر وأصبحت هيئة تابعة لرئيس الجمهورية .

و - عندما تكون الأوضاع السياسية مستقرة في بلد ما ويسود النظام النيابي فيه
وتتعدى التقلبات السياسية والإدارية ، تكون الرقابة الخارجية المالية فيه
مستقرة وتقل التعديلات والتغيرات التي تطرأ على نظامها .

ويبدو ذلك في انكلترا حيث يلعب العرف الدستوري دورا هاما وذلك بجعله أداة
الحكم تسير تطور المجتمع وتراعي التغيرات التي تصيبه بصورة هادئة وسريعة مما
يجعل التغير الطارئ على نظام الرقابة فيها لا يتم في كثير من الأحيان عن طريق
التشريع فحسب بل وعن طريق التطبيق العملي أيضا . فإذا ما استقر التعامل على ضرورة
الابقاء على ذلك التغير أثنى التشريع مؤكدا ذلك بخص يعلن تعديل نظام الرقابة بهما
ينجم مع ذلك التطبيق . وهذا ما أكسب العمل الرقابي في انكلترا كثيرا من المرونة
وجنبه الهزات العنيفة وقلل من إصدار التشريعات المعدلة لنظامه .

هذا وإن هيئة الرقابة الخارجية في انكلترا تتأثر أيضا ضيقا واتساعا بمقدار
ما تطلبه لجنة الحسابات العامة في مجلس العموم من معلومات ويهدى مآثره من
توجيهات . ولما كانت هذه التوجيهات محدودة لذلك فإن التغيرات الطارئة على نظام
الرقابة الانكليزي ، من هذا الجانب هي الأخرى محدودة أيضا . ومما خفف من هذه
التغيرات ذلك التعاون المطلق والتجاوب الواعي بين هيئة الرقابة والخزانة من جهة
وبين الخزانة ولجنة الحسابات العامة في مجلس العموم من جهة أخرى ، وذلك بالشكل
الذي يشمر فيه الباحث في نظام الرقابة في انكلترا أن هذا النظام يقوم على ثلاثة
عناصر متماسكة ومتراصة ومتعاونة وهي هيئة الرقابة ولجنة الحسابات العامة
والخزانة ، وهذا التعاون الذي يستمد أسسه من تعاون السلطتين التشريعية
والتنفيذية الذي لا يزال يبدو بصورة واضحة في انكلترا رغم أن التطور الدستوري فيها
يميل إلى جعل نظامها يبتعد عن النظام البرلماني ويقترب كثيرا من النظام المجلسي
ولكن مع تقوية مركز الوزارة التي عدت بمثابة لجنة منتقاه من مجلس العموم لتتولى
شؤون الحكم نيابة عنه .

وتبدو حقيقة ما ذكرناه أعلاه في مراقبة هيئة الرقابة لنفقات البحرية سنة ١٨٨٩
دون وجود قاعدة قانونية تسمح لها بذلك ثم تأكد خضوعها بعد ذلك بالقانون الصادر في
هذا الشأن . ويبدو كذلك في ظهور الرقابة التقديرية فيها بدلا من الرقابة التفصيلية .

ز - عندما تخف حدة مبدأ الفصل المطلق ما بين السلطتين التشريعية والتنفيذية
ويوجد نوع من التوازن البسيط ما بين اختصاصي التوجيه والرقابة اللذين
تمارسهما هاتان السلطتان بحدود الميزانية ، كما حدث في الولايات المتحدة
سنة ١٩٥٠ وصدر على أثره قانون أسلوب الميزانية والمحاسبة انعكس ذلك على
التعاون ما بين الكونغرس وهيئة الرقابة ومكتب الميزانية ووزارة الخزانة .

ثانياً: أثر تطور النظم الاقتصادية على رقابة ديوان المحاسبة : نظرا لما يمسس
القواعد المالية والنظام الاقتصادي من الارتباط الوثيق ، ولما كانت هذه
القواعد تتأثر إلى حد بعيد بالنزعة الفكرية التي تحكم النظام الاقتصادي .
لذا فإن أي تطور في المبادئ الأساسية لهذا النظام في بلد ما لابد وأن
ينعكس بالضرورة على قواعد المالية العامة في ذلك البلد فيدفع الباحثين

الى تحديد مدى الاثر الذي ستركه هذا التطور على الدولة وعلى ميزانية الدولة
 واجهزة الادارة المالية فيها ولاسيما جهاز الرقابة الخارجية المالية المتمثل في
 ديوان المحاسبة .

وحتى نتمكن من القاء ضوء واضح على اثر التطور الاقتصادي على رقابة
 الديوان ، فانه لابد لنا من ان ندرس حالة هذه الرقابة في ظل المبادئ
 الثلاثة التالية وهي : المبدأ الرأسمالي الحروالمبدأ الرأسمالي التدخل
 ، والمبدأ الاشتراكي .

ففي ظل المبدأ الرأسمالي الحر ، كان دور الدولة ضيقا ومحسورا بالدفاع
 واقامة العدل والقيام ببعض المرافق العامة التقليدية ، اي ان نشاط الدولة كان
 مقصورا على تنظيم النشاط الفردي وحمايته وعدم تولي امر صد الحاجات التي يحققها
 هذا النشاط وإن كانت من الحاجات العامة . وقد انعكست طبيعة هذه الدولة التي سميت
 « بالدولة الحارمة » على المالية العامة فجعلتها محايدة وقمرت مهمتها على تحقيق
 الاهدافالمالية البحتة ، اي على الحصول على الايرادات العامة - التي كانت تبدو فسي
 صورة ضرائب غير مباشرة على الاستهلاك وضرائب مباشرة نسبية - اللازمة لمد النفقات
 التقليدية المحدودة . ولم تكن للمالية العامة ، في ظل هذا المذهب اهداف اقتصادية
 او اجتماعية بل ان دعائه كانوا يؤمنون ايمانا مطلقا بالقاعدة القائلة بان الاعتراف
 للفرد بتحقيق اكبر ربح ممكن - وهو غرض لنظام الرأسمالي - وترك الحرية الاقتصادية
 له كفيل بإقامة التوازن الاقتصادي والاجتماعي لإن عرض السلع في الاقتصاد في مجموعة
 يخلق الطلب عليها بحيث لا توجد ملع غير مصرفه وبذلك لاتحدث البطالة .

كل ذلك جعل دائرة نشاط السلطة التنفيذية محدودة جدا مما ادى بميزانية الدولة
 ، التي تتضمن تقديرات الانفاق على ذلك النشاط المحدود والايراد اللازم لتغطية ذلك
 الانفاق ، لان تبقى محصورة في اضييق الحدود ولا تستخدم الا انسبة محدودة من الدخل
 القومي ولا تتضمن الا نفقات ادارية بحتة الامر الذي انعكس على اختصاص السلطة
التشريعية في اعتمادها ومراقبتها لتنفيذ النفقات العامة وعلى اختصاص ديوان
المحاسبة الذي يعمل بالخيابة عنها فجعلها ضيقين ومقتصرين على الاهتمام بمراقبة
 تلك النفقات الادارية والايرادات السيادية من زاويتي المشروعية والمحاسبة فقط ، اي
 محصورين بالتحقق من ان انفاق النفقات العامة وتحصيل الايرادات العامة قد جاء
 مطابقا للقانون ومن ان السلطة التنفيذية قد بقيت في انفاقها لهذه النفقات ضمن
 حدود الاعتمادات التي اقرتها السلطة التشريعية . ولكن ذلك لم يمنع هيئة الرقابة ،
 حينذاك ، من ان تراقب التوفير في الانفاق احيانا ولكن ليس بدافع اقتصادي وانما
 انسجاما مع سياسة التشدد في حفظ وتقليل النفقات العامة التي اخذ بها هذا المذهب
 حتى لاتزيد بنتيجة ذلك الايرادات العامة اللازمة لتغطيتها ولا سيما الضرائب وحتى
 لايتحمل الافراد اعباء جديدة . وقد نتج عن ذلك ان بقي النطاق العضوي لهذه الرقابة
 محسورا بالوزارات والادارات والمؤسسات العامة باعتبارها هي وحدها التي كانت تمثل
 دائرة نشاط الدولة في ذلك الحين والتي تدبر مرافق عام ادارية .

ويبدو اثر هذا المبدأ واضحا في قانون هيئة الرقابة الانكليزية سنة ١٨٦٦ وفسي
 قانون محكمة المحاسبة الفرنسية الصادر سنة ١٨٠٧ .

ولكن رغم ماحققه النظام الرأسمالي الحر من جهاز انتاجي ضخم الا انه اثبت فشلا ذريعا في تحقيق العمالة الكاملة وابعد توزيع الثروة والدخل عن العدالة مما اشار كثيرا من الانتقادات التي وجهها اليه احد الانصار تحملا للنظام الرأسمالي امثال الاقتصادي الانكليزي كينز الذي اثبت انه ليس صحيحا ان الافراد يتمتعون بحق ابدى في حرية كاملة في ممارسة نشاطهم الاقتصادي ودعا في كتابه المسمى (General Theory of Employment , interest and Money) الى ضرورة تدخل الدولة لتلافي اوجه النقص والازمات التي ظهرت نتيجة تطبيق المذهب الرأسمالي الحر .

ان هذا الاعتقاد وإن كان قد اوجد ايمانا راسخا لدى اغلب المفكرين الاقتصاديين المؤيدين لكينز في ان النظام الحر للمشروعات الخاصة لا يمكن الوثوق به لسد الحاجات وتوفير الامان والقضاء على الازمات وانه لابد من تدخل السلطات العامة لانها اقدر على معالجة عيوب النظام الاقتصادي والاجتماعي والقضاء على متناقضاته من الافراد مما ادى الى ظهور الدولة التدخلية التي اتسمت وظائفها الى الحد الذي اعتبرت فيه نفسها مسؤولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي ، الا انه مع ذلك لم يحدث تغيير جذري في اساس اصول النظام الرأسمالي ولم يززع ايمانهم بضرورة المحافظة عليه كنظام للحياة الاقتصادية .

وقد سبب ظهور الدولة التدخلية هذه احداث تغيير هام في نظرية الميزانية وفي نفقاتها وايراداتها العامة . فقد اصبحت الميزانية تعمد الى تحقيق التوازن الاقتصادي وإن ادى ذلك الى الخروج على مدا التوازن المالي والى لجوء الدولة الى القروض والتضخم كما غدت الايرادات العامة تستعمل لتخفيف التفاوت بين الدخول والثروات في حين اصبحت النفقة العامة تؤثر في الدخل القومي وفي توزيعه بين الافراد وتغيرت ماهيتها بظهور انواع جديدة من النفقات لم يكن للدولة عهد بها من قبل اذ وجدت الى جانب النفقات العامة المهمة للخدمات نفقات للاعمال ذات الطابع الانتاجي . هذا وقد اتخذ تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ، في ظل المذهب الرأسمالي التدخل ، الاشكال التالية :-

- ١ - بدأت الدولة تقدم اعانات ومساعدات الى بعض المشروعات الخاصة او تضمن حدا ادنى من الارباح للمساهمين في بعضها الآخر وذلك لتمكين هذه المشروعات من الوقوف في وجه المشروعات المنافسة لها ولا سيما الاجنبية منها ودفعها نحو تقليل كلفة انتاجها ، فضلا عن الاعانات المقدمة الى الجمعيات والاتحادات في سبيل دعم النشاط الاجتماعي او الثقافي وتشجيعه .
- ٢ - ساهمت في مشروعات اقتصادية في كثير من النواحي التي كانت متروكة ، من قبل الافراد . وقد اتخذت هذه المشروعات شكل شركات للاقتصاد المختلط وذلك بمشاركة الدولة لافراد في المشروع من اجل دعمه ودفعه الى الامام ورغبة في التوفيق بين النشاط الفردي - الذي لا يستهدف الا تحقيق الربح - وبين ضرورات الصالح العام .
- ٣ - اقامت مشروعات عامة كلما وجدت بطلاة بسبب عدم كفاية الطلب الفعلي الناجم عن الاعتماد الخاص . ولا شك ان دعوة كينز كانت هي التيار العكسي الذي لفت نظر الحكومة الى ذلك .

٤ - تدخلت في نطاق العلاقات الاقتصادية الدولية وذلك بإنشاء تجارة حكومية في بعض انواع السلع .

٥ - لجأت الدولة الى سياسة تأميم المشروعات ذات الصناعات الاساسية للاقتصاد القومي وذلك من اجل مقاومة الاحتكارات والنقص في التشغيل .

٦ - تولت تنفيذ مشروعات التنمية الاقتصادية ووضع خطط اقتصادية عامة . ويبدو ذلك اكثر وضوحا في البلاد المتخلفة اقتصاديا الهامية بفضالة في الدخل القومي وانخفاض في مستوى الدخل الفردي .

وبذلك لم يعد نطاق نشاط الدولة محمورا في الوزارات والادارات والمؤسسات العامة ذات الطابع الاداري بل امتد الى الهيئات الجديدة التي ظهرت نتيجة انتشار المذهب التدخلتي وهي : شركات الاقتصاد المختلط والهيئات المؤممة والمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والهيئات المعانة .

ولا شك ان هذا التطور في دور الدولة الناجم عن تطور المفاهيم الاقتصادية قد انعكس على الرقابة الخارجية المالية فيها وترك في هذه الرقابة آثارا واضحة وقلوب من ماهيتها وجعلها تتخذ اتجاهات عديدة تختلف من دولة الى اخرى حسب النظام السائد في تلك الدولة بالشكل الذي اصبح فيه لك دولة او مجموعة من الدول اتجاه رقابي خاص . وسوف نستعرض نظم الرقابة في بعض الدول لنرى مدى اثر المبدأ التدخلتي على تطورها كما يلي :-

١ - انكلترا : ويبدو ذلك فيما يلي :-

- سنة ١٩٣١ صدر - نتيجة لتوسع صناعة السفن وقيام الدولة بإدارة بعض المشروعات التجارية والصناعية - قانون يجعل هيئة الرقابة مختصة بمراقبة مثل هذه المشروعات ولكن بمرونة تختلف كل الاختلاف ، من حيث اصولها وطبيعتها عن الرقابة التقليدية التي تمارسها هذه الهيئة بشأن الحسابات العامة الحكومية بالشكل الذي تمتد فيه الرقابة الى الاهتمام بتفاصيل العمليات التجارية والصناعية . هذا وتترتب على تحديد ناتج المشروع من ربح او خسارة اهمية كبيرة لان الربح سيحول الى الخزانة في حين تسدد الخسارة من قبلها ايضا ، وهذا القانون قد اوجد نوعا جديدا من الرقابة في انكلترا هي رقابة الكفاءة (Efficiency Control) الى جانب رقابتي المشروعات والمحاسبة .

- بعد الحرب العالمية الثانية وعندما اتجهت الدولة الى الاخذ بسياسة التأميم نجد ان هذه السياسة لم تترك اثرا على هيئة الرقابة في انكلترا بل انخفضت عرى الارتباط ما بين تطور رقابة هذه الهيئة وتطور النشاط الاقتصادي وذلك عندما اتجهت الدولة الى عدم اخضاع الهيئات المؤممة لرقابة الديوان وفعلت اخضاعها لرقابة مراقبي حسابات عاديين . ويعملون ذلك في انكلترا بأنه لما كان ديوان المحاسبة يعمل نيابة عن البرلمان وكانت الهيئات المؤممة قد اعفيت من الرقابة المالية البرلمانية المفروضة على الإدارات الحكومية ولا سيما من رقابة لجنة الحسابات العامة (P.A.C) على اساس ان هذه اللجنة قد تضمنت بمراقبة المشروعات وبالتحقق من مدى تقييد

الإدارة بالقانون الأمر الذي يجعل هذه اللجنة ، بهذه الصفة ، غير قادرة على مراقبة المشروعات المؤممة ذات الطابع الاقتصادي لأن منح اللجنة حق مراقبة هذه المشروعات سيؤدي إلى عرقلة أعمال المشروع ويزيد في فرض قيود بيروقراطية عليه مما يخشى معه جعل المشروع غير قادر على منافسة غيره من المشروعات الممثلة التي لاتزال بيد القطاع الخاص . لذلك فإننا نرى بالتبعية عدم إخضاع هذه الهيئات إلى رقابة الديوان .

كما تقدم يتبين أن الاتجاه الجديد للرقابة في انكلترا يميل إلى جعل رقابة الديوان تمتد إلى بعض جوانب محدودة من القطاع العام الاقتصادي دون أن تشملها جميعها .

ب - فرنسا : أن توسع نشاط الدولة من الناحية الاقتصادية وخاصة بعد حركة التأميم الواسعة التي بدأت على أثر انتهاء الحرب العالمية الثانية لم يود إلى إيجاد توسع موازن في اختصاصات محكمة المحاسبة الفرنسية في مراقبة الهيئات التي ظهرت نتيجة ذلك التوسع لأن الاعتقاد السائد في فرنسا هو أن هذه المحاسبة قد تخصصت في مراقبة المحاسبة الحكومية فقط دون المحاسبة التجارية كما أن أسلوب المحكمة القضائي لا ينسجم مع طابع المرونة والسرعة الواجب توفرهما في مراقبة المشروعات العامة ، هذا فضلا عن أن الأمل في رقابة المحكمة أن تبقى في إطار المشروعية في حين أن مراقبة المشروعات العامة الاقتصادية تستدعي التمرص لموضوعات تتعلق بالملاءمة وبكفاءة الأداء . ولذلك فقد تم إخضاع هذه المشروعات إلى رقابة مراقبي الحسابات العاديين . ولكن نظرا لما أصفرت عنه نتائج أعمالها من خسائر كبيرة فقد تم إنشاء هيئة تقوم بالرقابة الخارجية على المشروعات العامة منذ ١٩٤٨ ولا شك أن رقابة هذه الهيئة تختلف ، من حيث أسلوبها وطبيعتها عن الرقابة التقليدية التي تقوم محكمة المحاسبة إذ تتمتع هذه الهيئة باختصاص عام تجاه المشروعات العامة يخولها الحق في أن تفحص في كل سنة مدى سلامة المشروع وحسابات إدارته وميزانيته العمومية وحساب أرباحه وخسائره ونتائج استغلاله ، وتبدي رأيها في مشروعية ودقة الحسابات وتقترح ، حسب الحال ، الإصلاحات والتحسينات الواجب إدخالها على المشروع ، وتعلن عن وجهة نظرها المريحة في الكيفية التي يدار بها المشروع من الناحيتين التجارية والمالية .

ورغم أن التطور الاقتصادي في فرنسا وتوسع القطاع العام فيها قد أظهر للوجود أول الأمر إلى جانب الرقابة الخارجية التي تمارسها الدولة على مشروعات التمرغسات المالية رقابة الكفاءة بأجلى معانيها وبعض جوانب من الرقابة الاقتصادية كما أنه نحو الخروج عن مبدأ وحدة الرقابة الخارجية ومن اعتبار محكمة المحاسبة هي محكمة القانون العام في الرقابة المالية أخذ مبدأ تعدد هيئات الرقابة الخارجية ، إلا أن ذلك لم يمنع المشرع الفرنسي فيما بعد من الخروج على هذا المسلك ومن منح محكمة المحاسبة سنة ١٩٤٩ اختصاص مراقبة هيئات التأمين الاجتماعي وهي في مقدمة المشروعات العامة ذات النشاط المالي ، ولا شك أن هذا التطور في رقابة محكمة المحاسبة يعكس أمرا هاما من ناحيتين اثنتين : -

١ - من حيث ماهية رقابة المحكمة : اذ ألزم هذا الاختصاص الجديد المحكمة بـأن لا تقتصر في مراقبتها لحسابات هذه الهيئات على مراقبة محتها ومشروعيتها - كما جرت على ذلك منذ نشأتها - بل ان تمتد الى مراقبة الكفاءة وحسن الادارة ايضا الامر الذي اوجد تمييزا جوهريا في طبيعة رقابة المحكمة وظهر رقابة الكفاءة لأول مرة في تاريخ المحكمة .

٢ - من حيث اسلوب رقابة المحكمة : اذ أوجب عليها ان تتخلى عن الاسلوب القضائي الذي تتبعه عادة في مراقبة حسابات الدولة ومؤسساتها العامة ذات الطابع الاداري ، وان تتبع ، في مراقبتها لهيئات التأمين ، اسلوبا جديدا يتفق مع الاسلوب التجاري المتبع في ادارة حسابات هذه الهيئات .

ان هذا التطور الجديد الذي ادخل على رقابة المحكمة الفرنسية وقرر لها اختصاص مراقبة مشروعات التأمين شجع بعض المسؤولين الفرنسيين المؤيدين لمبدأ وحدة هيئة الرقابة العليا الخارجية ، الى المنادة بضرورة انشاء دائرة خاصة لمراقبة المشروعات الاقتصادية ضمن محكمة المحاسبة ومنحها نفس الاختصاصات المقررة لهيئة رقابة المشروعات العامة وذلك بدلا من ابقاء اختصاص مراقبة هذه المشروعات موزعا بين هذه الهيئة الاخيرة وبين محكمة المحاسبة .

وهذا ما تحقق الى حد ما سنة ١٩٧٦ عندما ألغيت هيئة مراقبة المشروعات العامة وعهد بإختصاصها الى محكمة المحاسبة التي أصبحت تراقب جميع المشروعات العامة في فرنسا ولكن وفقا للقاعدتين الانفتحي الذكر المتعلقةتين بالرقابة التي تمارسها المحكمة على هيئات التأمين الاجتماعي . وبذلك يكون اختصاص محكمة المحاسبة قد جاء مسائرا في تطوره للتطور الاقتصادي في فرنسا .

ج - في الولايات المتحدة الامريكية : لقد ظهرت أشار المبدأ التدخل حتى في الولايات المتحدة الامريكية وتجلت هذه الاشارة واضحة في تلك المجموعة التي لا يستهان بها من المشروعات الحكومية رغم ان الولايات المتحدة تعتبر نفسها المعقل الرئيسي في العالم الذي يدافع عن المشروعات الخاصة وعن حق المبادرة الفردية ولكن نسبة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي في الولايات المتحدة لم تبلغ بعد نسبة تدخلها في انكلترا وفرنسا فهي لا تقدم على اقامة المشروعات العامة الا اذا كانت تلك المشروعات ذات اهمية كبيرة وكان قد ثبت لدى الدولة احجام الافراد عن المخاطرة بأموالهم من اجل اقامتها او اذا كانت الظروف الاقتصادية (كالازمات او فترات الركود او تنمية بعض المناطق اقتصاديا) او الظروف العسكرية (كالحرب او الاستعداد للحرب) تتطلب انشاء بعض المشروعات الحيوية للمتطلب على تلك الظروف . وييسر الأمريكيون حصر تدخل الدولة في هذه الحدود بانها لا تستهدف من وراء تدخلها الحصول على الربح ولا منافسة المشروعات وانما تحقيق الصالح العام .

وقد بدأت الدولة ، في الولايات المتحدة الامريكية ، بإقامة هذه المشروعات اعتبارا من ازمة الركود الاقتصادي سنة ١٩٣٠ حتى بلغ عددها سنة ١٩٤٥ مائة مشروع حكومي . ومع ان هذه المشروعات لم تشكل سوى نسبة ٧.٧٪ من الدخل القومي الامريكي الا ان قيمة موجوداتها بلغت ١٧,٢٥ بليون دولار يومذاك . ولما كانت ملكية الدولة لتلك

المشروعات واداراتها لها قد اظهرت بعض المساوئ التي يمكن تلخيصها بما يلي :-

١ - عدم الكفاية والبطء في سير العمل في المشروع وذلك بسبب فقدان باعث الربح .
٢ - كثرة الاجراءات والشكليات التي تخضع لها التصرفات المادرة عن المسؤولين في المشروع مما زاد في البيروقراطية وفي الاجراءات المعقمة وادى الى عرقلة سير العمل والانتاج في المشروع .

٣ - ان الاعتبار السياسية تؤدي الى اضعاف الثقة بالنتائج الاقتصادية للمشروع . فاستعمال الانتقاء لإملاء الوظائف في المشروع مثلا تؤدي الى اسناد هذه الوظائف الى مريدي الحكومة الحزبيين مما يجعل المراكز القيادية بل والغنية احيانا بأيدي فئة من الافراد لا يتمتعون بالمؤهلات العلمية ولا الخبرات الفنية وينعكس على نتائج المشروع باموا الاثار .

٤ - تزايد تكاليف المشروع وتلاشي ارباحه في كثير من الاحيان وذلك بسبب عدم الدقة في اتباع سياسة الوفورات في الاجور والمواد الاولية .

لذلك لم يجد المشرع بدا من اخضاع هذه المشروعات الى رقابة خارجية عليا مستقلة (بعد ان كانت خاضعة لرقابة مراقبي الحسابات العاديين) ولم يجد امامه خيرا من الهيئة التي تمارس اختصاص ديوان المحاسبة ، ولكن لم يدعها تطبيق فسي رقيبته القواعد التي تتبعها عادة في مراقبة الادارات الحكومية بل وضع لها اصولا جديدة تتفق مع الطبيعة الخاصة لعمل هذه المشروعات . وكان ذلك في قانون مراقبة المشروعات العامة الصادر سنة ١٩٤٥ الذي عهد فيه الى الديوان الامريكي بالمراقبة السنوية لحسابات المشروع وفقا للمواثيق المتبعة في مراقبة المشروعات التجارية .

وبذلك يكون التطور الاقتصادي وتوسع نشاط الدولة في الولايات المتحدة قد ومع من اختصاص الديوان الامريكي وجعل رقابته تتوسع بنفس الدرجة التي تويع فيها دور الدولة بحيث اصبح هذا الديوان يتمتع برقابة شاملة على جميع هيئات الدولة سواء ماكان منها ذا طابع اداري ام اقتصادي ويتولى مراقبة المشروعات والكفاءة والتوفير متبعاً في ذلك احداث اساليب محاسبة التكاليف وهكذا يكون الاتجاه الذي سار فيه هذا التطور فسي الولايات المتحدة قد مال بوضوح نحو الاخذ بفكرة وحدة هيئة الرقابة الخارجية لاتعدها .

هذا ونتيجة للاهتمام بالاخذ بنظام ميزانيات البرامج والاداء في بعض الوحدات الادارية والاقتصادية في الولايات المتحدة وبوجه خاص في وزارة الدفاع واعتبارا من سنة ١٩٦١ فقد جعل ذلك المسؤولين في الديوان الامريكي يفكرون بصورة جدية بتطوير رقابة هذا الديوان لتغطي هذا الاهتمام وتعمل على انجاح نظام هذه الميزانيات وتحقيق اهدافها . لذلك حدث تطور هام في رقابة الديوان وهو اهتمام الديوان بتقويم البرامج والتحقق مما اذا كان البرنامج محققا لاهداف المحددة له . وقد اخذت هذه الرقابة شكلها التطبيقي الطليم اعتبارا من سنة ١٩٦٦ ويوم ان استلم رئاسة الديوان الامريكي (Elner Staats) ثم اصدر الكونغرس قانون اعادة التنظيم التشريعي سنة ١٩٧٠ معلنا

ممارسة الديوان هذه الرقابة ومنطلقا من دراسة العلاقة مابين التكلفة والمنفعة بقوله (The comptroller General shall review and analyzs The results of Gocernment programs and activeties carried on under existing law , including the making of cost benefit when ordered by either House of Congress, or upon his own initiative , or when requested by any committee of the House of representatives or the Senate , or any joint committee of the two Hoses have jurisdiction over such programs and activities)

والان نأتي على الجزء الاخير من هذا التطور وهو المتعلق بأثر النظام الاشتراكي على الرقابة المالية الخارجية .

ان المبدأ الاشتراكي يقوم على اساس الالغاء الكلي او الجزئي للملكية الخاصة وعلى اساس اقامة مجتمع تنوده الملكية العامة لبعض او كل ومائل الانتاج والتوزيع والتبادل . وتختلف الدولة الاشتراكية عن الدولة التدخلية في انها لاتهتم بتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي فحسب وتدع الانتاج والتوزيع الى القطاع الخاص بل تقوم بالانتاج والتوزيع معا وفقا لما ورد في الخطة الاقتصادية التي تنفذ في الدولة الاشتراكية بكونها خطة قومية شاملة والزامية .

هذا وقد اتخذت الرقابة المالية في النظام الاشتراكي اسلوبين رئيسين كما يلي :-
١- الاسلوب الحوفييتي : ونجد ان الرقابة المالية لهذا الاسلوب تتميز بالمصفات التالية :-

١ - انه يأخذ بمبدأ تعدد هيئات الرقابة بالشكل الذي تختص فيه كل هيئة بممارسة نوع او اكثر من انواع الرقابة . وقد ادى هذا التعدد احيانا الى ازدواج او تكرار في القيام بالرقابة .

٢ - لقد غلبت على الرقابة التي اخذ بها هذا الاسلوب ، صفة الرقابة الاقتصادية ورقابتي الاداء والكفاءة وذلك نظرا لتوسع نشاط الدولة واستفراجه الاقتصاد القومي بمجموعة تقريبا .

٣ - ان جميع الهيئات التي تقوم بهذه الرقابة ترتبط بالسلطة التنفيذية .
٤ - ان رقابة ديوان المحاسبة - بمعناها الامطلاحي - اصبحت موزعة بين هيئة رقابة الدولة التابعة لرئاسة مجلس الوزراء وبين جهاز الرقابة في وزارة المالية .

٥ - ان جميع هيئات الرقابة التي اتينا على ذكرها تمارس رقابة لاحقة لا سابقة .

ب - الاسلوب البولوني : وتتولى الرقابة الخارجية المستقلة في بولونيا محكمة الرقابة العليا ويتصف هذا الاسلوب بالخصائص التالية :-

١ - ان هيئة الرقابة مستقلة استقلالاً كاملاً عن السلطة التنفيذية اذ تتمتع بالصفة القضائية وتعمل نهاية عن السلطة التشريعية المتمثلة في البرلمان الذي يحدد للمحكمة اختصاصاتها والمبادئ التي تعمل بموجبها ومدى تعاونها مع السلطات الاخرى . هذا ويعتمد البرلمان على تقرير هذه المحكمة اعتمادا كلياً في الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الميزانية قبل اقرار

الحساب الختامي . وهنا نجد ان تطور الرقابة في ظل الدولة الاشتراكية في بولونيا يميل الى الاقترب من تطورها في الدول الرأسمالية .

٢ - ان الاتجاه في بولونيا يميل الى الاخذ بمبدأ وحدة الرقابة الخارجية والى تركيز هذه الرقابة في هيئة واحدة فقط هي اقرب ماتكون الى ديوان المحاسبة .

٣ - يشمل اختصاص المحكمة مراقبة جميع انواع النشاط الاقتصادي والاداري والمالي والتنظيمي للدولة . لذلك فإنها تراقب جميع وزارات وادارات ومؤسسات الدولة وهيئاتها المحلية والهيئات التعاونية والمنظمات الاجتماعية بل والمنشآت الخاصة احياناً مما يؤكد لنا ان رقابة هذه المحكمة شاملة .

٤ - تراقب المحكمة تنفيذ النفقات العامة من زاوية المشروعية والتوفير والملاءمة ومطابقة الخطة (اي الرقابة الاقتصادية) . لذلك فإنها تراقب بصورة رئيسية تنفيذ كل من الميزانية العامة للدولة والخطة الاقتصادية القومية .

هذا وقد ظهرت آثار التطور الاقتصادي في نظام الرقابة الخارجية المالية واضحاً في وطننا العربي وبوجه خاص في مصر على اثر انشاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ الذي اعطى اختصاص متابعة تنفيذ الخطة الاقتصادية والقيام بمراقبة كفاءة الاداء كما بدا ذلك في ديوان الرقابة المالية العراقي الذي اعيد تنظيمه بالقانون الصادر سنة ١٩٨٠ .

اما ديواننا في الامارات العربية المتحدة فقد استفاد الى حد كبير من التطور الذي بلغته الرقابة في الدول الاخرى بالشكل الذي شملت فيه رقابة الديوان جميع هيئات القطاع العام الاداري والاقتصادي بل وبعض هيئات القطاع الخاص التي لها صلة بالمال العام كما امتدت رقابته بالاضافة الى رقابتي المشروعية والمحاسبة الى رقابة الكفاءة باجلس معانيها مما منوحه في الابواب القادمة .

الباب الثاني

الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة

حتى يتمكن من تحديد الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة لابد من الرجوع الى نص المادة ٤/ من قانون ديوان المحاسبة رقم ٧/ لسنة ١٩٧٦ التي تقول :- « يمارس الديوان الرقابة المالية على الجهات الاتية :-

- ١ - الوزارات والدوائر الحكومية الاتحادية .
 - ٢ - المجلس الوطني الاتحادي .
 - ٣ - المؤسسات والهيئات العامة التابعة للدولة .
 - ٤ - الشركات والهيئات التي يكون للدولة او لاحد الاشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لا تقل عن ٢٥٪ او التي تضمن الدولة لها حدا ادنى من الربح او تقدم لها اعانة مالية .
 - ٥ - اية جهة اخرى يعهد المجلس الاعلى للاتحاد او رئيس الدولة او مجلس الوزراء الى الديوان بمراقبتها.
- «وللديوان ، بناء على طلب خطي من حاكم الامارة ، ان يمارس الرقابة المالية على الدوائر الحكومية في الامارة وكذلك مالية الهيئات والمؤسسات التابعة لها وجميع الشركات التي يكون للامارة حصة لا تقل عن ٢٥٪ من رأسمالها او التي تضمن حكومة الامارة لها حدا ادنى من الربح او تقدم لها اعانة مالية ».
- ومن خلال دراستنا لنص هذه المادة يمكننا ان نمنف الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الى فئتين اثنتين :-

- ١ - الاشخاص المعنوية العامة .
 - ٢ - الاشخاص المعنوية الخاصة .
- وسوف نخص لبحة كل نوع من هؤلاء الاشخاص وما ينضوي تحته من الجهات الواردة فسي المادة ٤/ الخاضعة لرقابة الديوان ، فصلا مستقلا .

الفصل الاول

(١) الاشخاص المعنوية العامة

ان الاشخاص المعنوية العامة هي الاشخاص التي تتبع في الامل احكام القانون العام وهي كما يمكن استنتاجها من نص بعض فقرات المادة ٤/ الانفة الذكر كما يلي :-

١ - الدولة .

٢ - المؤسسات او الهيئات العامة .

٣ - الإمبرارات .

هذا وعتقد ان « الشركات العامة » هي من الاشخاص المعنوية العامة ذلك لانها تخضع في اغلب اعمالها لاحكام القانون العام مما يجعلها ، بهذه الصفة ، اقرب ما تكون الى الاشخاص المعنوية العامة منها الى الاشخاص المعنوية الخاصة . ورغم ذلك فإننا سنبحثها ضمن الاشخاص المعنوية الخاصة حفاظا على وحدة الموضوع .

١ - الدولة : وهي في مقدمة الاشخاص المعنوية التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة والتي تدخل ضمن مفهومها الوزارات والدوائر الحكومية الاتحادية والمجلس الوطني الاتحادي المنصوص عليها في الفقرتين ١ و ٢ من المادة ٤/ اعلاه ، وذلك سواء اكانت نفقاتها وايراداتها داخلة ضمن الميزانية العامة للدولة او كانت لها ميزانية ملحقة وذلك على اساس ان المصالح العامة ذات الميزانيات الملحقة هي مصالح لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة وانما تعمل في ظل شخصية الدولة وذلك وفقا للمفهوم الذي كنا قد اوضحناه في محاضراتنا المتعلقة بالإدارة المالية للدولة .

هذا وتخضع هذه الوزارات والادارات جميعها والمجلس الوطني الاتحادي لرقابتي ديواننا المسبقة واللاحقة عدا بعض العمليات المتعلقة ببعض لجان متخصصة كلجنة تصفية القروض التي تقرر انشاؤها بقرار مجلس الوزراء رقم / / لسنة ١٩م وذلك من اجل اعادة تمويل القروض العقارية للمواطنين والتي تضمن القانون رقم ١٥/ لسنة ١٩٨١ اعفاء عقودها من الرقابة المسبقة في المادة الاولى منه واوجب على الديوان في المادة ٢/ منه ان يتقيد في قيامه بالرقابة اللاحقة ببرنامج التدقيق الذي تضعه اللجنة المذكورة . ولا شك ان اعداد هذه اللجنة لبرنامج التدقيق للديوان يعتبر تدخلا في العمل الرقابي الذي يقوم به الديوان على اعمال اللجنة مما يؤدي الى المساس باستقلال الديوان ويجعل مثل هذا القانون ، والحالة هذه ، مخالفا للمستور لانه يمس استقلال الديوان ولا يجعل موظفيه يقومون بوظائفهم الرقابية على غير وجه لان من غير المعقول ولا المقبول ان يترك للهيئة الخاضعة للرقابة نفسها ان تضع برنامج تدقيق حساباتها ، وكان اجدر بالمجلس الوطني الاتحادي وهو الجزء من السلطة التشريعية التي يتبعها الديوان والتي

يقوم بعمله نيابة عنها ان تتمتع لرئيس ديوان المحاسبة قبل الموافقة عليه وان تعترض على مثل هذا النص وان تشير هذا الاعتراض اما المجلس الاعلى للاتحاد لانه يعتبر بادرة تشريعية خطيرة تؤدي ولا شك الى اضعاف رقابة الديوان والى التهرب منها واننا لنأمل ، بدافع حرصنا على هذه الرقابة الخارجية التي يقوم بها ديوان المحاسبة الا يصدر مثل هذا التشريع في المستقبل كما نأمل ان ينقضي عمل هذه اللجنة وان تضم اعمالها الى المصرف العقاري بعد مباشرته العمل .

كما ان ديواننا وهو بمقد رقابة وزارات الدولة واداراتها العامة ليراقب النفقات السرية وانما يكتفي وفقا لنص المادة /١٨/ من قانون الديوان من اجل اثبات صرفها بأن يقدم الوزير المختص كل ٣ اشهر اقارارا موقعا منه يتضمن بيان المبالغ المصروفة خلال هذه المدة من اعتماد النفقات السرية المخضمة لوزارته بالميزانية وشهادة بأن هذه المبالغ قد تم صرفها في حدود الاعتمادات المقررة وضمن الاهداف التي خصت من اجلها تلك الاعتمادات .

٢ - المؤسسات او الهيئات العامة : ويقصد « بالمؤسسة العامة او الهيئة العامة » المنصوص عليها في الفقرة ٣/ من المادة ٤/ اعلاه بانها ، مرفق عام يدار عن طريق منظمة عامة ويتمتع بالشخصية المعنوية ، وهي التي وصفنا ميزانيتها بالميزانية المستقلة واتينا على بحثها تفصيلا في محاضراتنا المتعلقة بالادارة المالية للدولة . ولما كانت فكرة المرفق العام لم تعد مقصورة للدلالة على المرافق العامة الادارية فحسب بل شملت المرافق الاقتصادية ايضا بمختلف اوجه النشاط الصناعية والتجارية والزراعية والمالية . لذلك فان مدلول عبارة « المؤسسة او الهيئة العامة » المنصوص عليها في المادة ٤/ من قانون الديوان لا يقتصر على المؤسسات او الهيئات العامة الاتحادية ذات الطابع الاداري بل يشمل ايضا المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي وذلك ايا كان مظهر النشاط الذي ينضوي تحت لفظه « الاقتصادي » هذا والاصل في هذه المؤسسات او الهيئات العامة الاتحادية ان تخضع جميعها لرقابتي ديواننا اللاحقة والهابقة الا ان مشرنا جرى على اعفاء بعضها من الرقابة المسبقة وهي : المصرف المركزي ومؤسسة الامارات العامة للبتروول والمصرف العقاري ، كما وضع بعض قيود على الديوان حيث قيامه بالرقابة اللاحقة على بعضها وذلك كالمصرف المركزي ان لم يسمح لديوان المحاسبة ان يتدخل في تسيير اعمال المصرف او يتعرض لسياسته مما كنا قد اوضحناه في الجزء المتعلق بالميزانيات المستقلة من محاضراتنا الخاصة بالادارة المالية للدولة .

هذا بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة الاتحادية . اما الهيئات والمؤسسات العامة المحلية في الامارات فهي وان كانت من الافاض المعنوية العامة ايضا ولكنها لاتخضع بداءة لرقابة الديوان وانما تخضع لرقابته فقط بناء على طلب خطي من حاكم الامارة .

٣ - الامارة : وهي من الاشخاص الممنوية العامة باعتبارها تمثل وحدات من اللامركزية السياسية في الدولة وذلك بالشكل الذي تتكون فيه كل امارة من دوائر محلية ، لاتخضع هذه الدوائر لرقابة الديوان الا بناء على طلب خطي من حاكم الامارة . هذا ولم يتقدم اي من حكام الامارات حتى الان بمثل هذا الطلب عدا امارة ابو ظبي التي طلب حاكمها من ديوان المحاسبة مراقبة دارة المحاكم الشرعية فيها فقط .

هذا ونأمل ان يطالب حكام الامارات جميعهم ديوان المحاسبة بإجراء هذه الرقابة على الدوائر المحلية ومنها البلديات في اماراتهم ذلك لان منابع الإيرادات الأصلية هي في الامارات وخاصة امارتي ابو ظبي ودبي كما ان نفقاتها تشكل جزءا هاما وكبيرا من الإنفاق العام الحكومي في الدولة كما ان المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات العامة التي تصمم فيها الامارات تشكل جزءا كبيرا من رأس المال القومي لذلك لايمكن ان تبقى كل هذه الهيئات بدون رقابة خارجية مالية مستقلة حتى الان لان رقابة مراقبي الحسابات العاديين عليها لم تعط نتائج جيدة خاصة وان تعيينهم يتم من قبل الدوائر نفسها او من قبل مجالس ادارة المؤسسات والشركات الامر الذي يقتضي ان يولى هذا الموضوع اهمية كبرى وان يكلف الديوان بمراقبتها او تنشأ دواوين محاسبة على مستوى الامارات وخاصة في امارتي ابو ظبي ودبي .

الفصل الثاني الأشخاص المعنوية الخاصة

ان الأشخاص المعنوية الخاصة التي تهتمنا في بحثنا هذا والتي تدخل ضمن مفهوم المادة /٤/ اعلاه هي :-

- ١ - الشركات .
- ٢ - الجمعيات .

هذا ولما كان بحثنا هنا انما ينحصر في معالجة الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان فقط . وكان الأصل في الأشخاص المعنوية الخاصة ان لا تمتد اليها رقابة الديوان لان اموالها اموال خاصة لامة لها بأموال الدولة ولان عمل رقابة الديوان انما ينصب على ادارات وهيئات الدولة ومؤسساتها العامة التي تستعمل اموال الدولة فحسب ، الا ان التطور الحديث للفكر الاقتصادي والمالي اوجد صلة وثقى بين الدولة وبعض الأشخاص المعنوية الخاصة الى الحد الذي اصبح فيه الدولة مهيمنة هيمنة كاملة على بعض هذه الأشخاص من الناحيتين المالية والادارية . وكانت هذه الصلة تبدو اكثر ما يكون وثوقا في الشركات والجمعيات .

لذلك فإن بحثنا لمدى خضوع الأشخاص المعنوية الخاصة لرقابة ديواننا في الامارات العربية المتحدة سيكون مقصورا على تلك الهيئات الاخيرة فقط . ومن اجل ذلك فإننا نقسم البحث في هذا الفصل الى قسمين اثنين كما يلي :-

- ١ - الشركات .
- ٢ - الجمعيات .

اولا : الشركات : نعت المادة /٤/ من قانون ديواننا رقم /٧/ لسنة ١٩٧٦ في الفقرة /٤/ منها على انه « يمارس الديوان الرقابة المالية على الجهات الآتية :-

« ٤ - الشركات التي يكون للدولة او لاحد الأشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لا تقل عن ٢٥ ٪ او التي تضمن الدولة لها حدا أدنى من الربح او تقدم لها اعانة مالية » .

ومن خلال التمعن في هذا النص يبدو ان الشركات تخضع لرقابة ديواننا اذ اتخذت احدي الصور الاربع التالية :

١ - شركات الاقتصاد المختلط : وهي تعني « تلك الشركات المساهمة التي تشارك فيها الدولة او احد الاشخاص العامة مع رؤوس الاموال الخاصة بقصد انشاء مشروعات تهدف الى تحقيق مصلحة المجموع او بقصد انشاء او تمويل او تنمية اوجه النشاط الاقتصادي » وهذه الشركات التي يساهم فيها القطاع العام مع القطاع الخاص تخضع لرقابة ديواننا بشرط الا تقل نسبة مساهمة الدولة او احد الأشخاص المعنوية العامة - كما اوضحناها سابقا - في رأسمالها عن ٢٥ ٪ ، والمقصود برأس المال هنا هو رأس المال المرخص به . فيكفي ان ينص في الاداة القانونية المتضمنة انشاء هذه الشركة على ان حصة الدولة في رأسمالها المحدد في تلك الاداة

تبلغ ٢٥ ٪ فأكثر منه حتى تصبح الشركة خاضعة لرقابة الديوان اللاحقة وفقا لقانون هذا الديوان وتمتد رقابة الديوان الى جميع العمليات المالية والمحاسبية المتعلقة بالشركة . ولا تخضع لرقابته المسبقة لانها ليست من الاشخاص المعنوية العامة .

٢ - الشركات العامة : وهي تعني تلك الشركات المساهمة التي تمتلك الدولة او احد الاشخاص العامة - بمفرده او بالمشاركة بينه وبين الدولة او بعض الاشخاص العامة الاخر - كامل اسهمها وذلك اما نتيجة تأسيسها بداءة من قبل الدولة او احد الاشخاص العامة او نتيجة شراء اسهمها كليا .

هذا وقد شار الخلاف حول تحديد فئة الاشخاص التي تنفوي تحتها هذه الشركات هل هي الاشخاص المعنوية العامة ام الاشخاص المعنوية الخاصة . وقد انقسم الرأي الى اتجاهين اثنين : ذهب اولهما الى اعتبار هذه الشركات من الاشخاص المعنوية الخاصة ، بينما ذهب ثانيهما الى اعتبارها من الاشخاص المعنوية العامة بل واكثر من ذلك من المؤسسات العامة .

ولكن رغم اننا نرجح اعتبار هذه الشركات من حيث المبدأ من الاشخاص المعنوية العامة ^(١) ، الا اننا نرى الا داعي لبحث هذا الجانب من الموضوع بأسباب وعرض الحجج المتعلقة به بمورة مفصلة هنا لانه لن يكون لتحديد هذه الشركات واعتبارها من اشخاص القانون العام او اشخاص القانون الخاص اي اثر على خضوع هذه الشركات لرقابة ديواننا اللاحقة فهي تخضع لهذه الرقابة ايا كان وصف شخصيتها القانونية .

هذا ومما يؤسف اليه ان يتجه مشرعنا اخير الى اصدار القانون رقم ١٠٠ / تاريخ ١٩٨١/٦/١٤ م بإعفاء احدى الشركات العامة وهي المصرف العربي للاستثمار والتجارة من رقابة ديوان المحاسبة (وهو شركة عامة مؤلفة من دولتنا الامارات العربية المتحدة ومن شخصين عامين آخرين هما المصرف الجزائري والمصرف الليبي) . ولاشك ان هذا الاتجاه ليس له ما يبرره وهو اتجاه غير مقبول لانه يؤدي الى التمييز ما بين الشركات العامة من حيث خضوعها لرقابة الديوان بلا مبرر قانوني ولا واقعي وكان الاجدر بالمجلس الوطني الاتحادي وهو الجزء من السلطة التشريعية الذي يتبعه ديوان المحاسبة ان يبدي ملاحظاته على هذا القانون بالرفض عندما قدم اليه مشروعه . ونأمل ان يتجنب مشرعنا السير في هذا الاتجاه الذي لا مبرر له سوى هروب المصرف من رقابة الديوان خاصة وان هذه المصرف قد استعمل قبل صدور هذا القانون جميع الوسائل والطرق في تحديد وضعه القانوني على الوجه الذي ينجيه من هذه الرقابة متذعرا بأنه شركة ما بين دول الامر الذي يجعلها بهذه الصفة فوق الدول ولا تخضع للقانون الداخلي في الدولة وبالتالي لا تخضع لقانون الديوان باعتباره قانونا داخليا وانما تخضع لاتفاقية انشاها . وقد رد الديوان على ادعاء المصرف هذا من خلال نص في اتفاقية انشاها التي تعلن بصراحة انه

(١) - راجع مؤلفنا /رقابة ديوان المحاسبة على مشروعية تنفيذ النفقات العامة (المرجع السابق)

شركة ما بين دولتين ومصرفين اجنبيين (وليس دولتين) ، كما انه لا يحمل الصفة الدولية وانما يحمل جنسية الامارات العربية المتحدة ويخضع لاحكام القانون الداخلي فيها الامر الذي يجعله بهذه الصفة شركة خاضعة لقوانين الامارات ومنها قانون ديوان المحاسبة ولما طالب الديوان بالسماح لموظفيه بمراقبته لان ديواننا جرى على عسدم اخضاع الشركات فوق الدول التي يتم انشاؤها بناء على اتفاقية مبرمة ما بين الدول لرقابة الديوان اللاحقة كما ان مشروع الاتفاقية الدولية قبل ابرامها ما بين دولتنا وباقي الدول لا تخضع لرقابة ديواننا المسبقة . وهذا اجتهاد مستقر لديواننا . لذلك فلم يجد المصرف الاتف الذكر من وسيلة للهروب من رقابة الديوان الا بالمطالبة باستمدار قانون يقرر اعفاءه من رقابة الديوان .

اما بشأن خضوع الشركات العامة للرقابة المسبقة التي حصرها مشرعنا - كما يبين من الرجوع الى المادة ٦/ من قانون الديوان - بمراقبة مشاريع عقود الدولة والاشخاص المعنوية العامة فإننا لم نر اخضاعها لهذه الرقابة لان طبيعة اعمالها لا تنسجم مع هذه الرقابة الامر الذي جعلنا نميل الى اخذ الديوان بالرأي الاول المخالف لرأينا الشخصي المتقدم الذكر حين تفسيره لنص المادة ٦/ السالفة الذكر ووضعها موضع التطبيق .

٢ - الشركات التي تقدم لها الدولة او احد الاشخاص المعنوية العامة اعانة مالية والمقصود بالاعانة المالية هنا كل ماتقدمه الدولة للشركة من مبالغ بنية عسدم الاسترداد او بنية الهبة والتبرع اما ما يدفع بنية الاسترداد كالقرض مثلا فإن تقديمه للشركة لا يخول ديواننا مراقبة حساباتها وانما يهتم الديوان فقط بإسترداد القرض المقدم لها اصلا وفائده وفقا لما هو منصوص عليه في عقد القرض ، ووفقا لما هو مفعل في بحث مراقبة قروض الدولة في الفقرة ٤/ من المادة ١٠/ من قانون الديوان ، الامر الذي يجعل من غير الممكن تفسير عبارة (الإعانة المالية) الواردة في الفقرة ٤/ من المادة ٤/ بأنها تمتد الى القروض لان المشرع قد نظم احكام رقابتها في حكم مستقل .

هذا وان مشرعنا عندما اخضع هذه الشركات لرقابة الديوان فإنه لم يحدد قيمة (الاعانة المالية) التي اذا بلغت مبلغا معينا خضعت هذه الشركة لرقابة الديوان . لذلك فانه لمجرد نيل الشركة الاعانة المالية تخضع لرقابة الديوان اللاحقة . هذا وما تجدر الاشارة اليه ان نطاق خضوع حسابات الشركة المعانة لرقابة الديوان يختلف باختلاف املوب منح الاعانة . فإذا منحت الاعانة للشركة انطلاقا من مبدأ الشمول ودون تخصيصها بجهة او بمشروع معين في الشركة خضعت حسابات الشركة جميعها لرقابة الديوان . اما اذا اتبع في منح الاعانة املوب التخصيص بجهة او بمشروع معين خضعت لرقابة الديوان حسابات ذلك الجزء الذي خصمت له الاعانة .

٤ - الشركات التي تضمن لها الدولة حدا ادنى من الارباح ، وتخضع هذه الشركات لرقابة الديوان اللاحقة ايا كان مقدار هذا الحد الأدنى الذي تضمنه الدولة .

هذا وتخضع جميع هذه الانواع من الشركات لرقابة الديوان بداءة بناء على نص قانون الديوان ولا حاجة ان تنص الاداة القانونية المتضمنة انشاء الشركة على ذلك. ويراقب الديوان هذه الشركات وفقا للقواعد التي نص عليها قانون الديوان ولا

سيما الفقرة ٨/ من المادة ١٠/ من قانون الديوان . كما يراقب بوجه خاص تقارير مراقبي حساباتها. وبذلك يكون تشريعنا قد اخذ بإحدث الاتجاهات في اخضاع الشركات لرقابة ديوان المحاسبة .

ثانيا: الجمعيات والهيئات الأخرى :- تمت الفقرة ٤/ من المادة ٤/ من قانون ديواننا على مايلي : « يمارس الديوان الرقابة المالية على الجهات الآتية :-

.....

« ٤ - الشركات والهيئات التي تكون للدولة او لأحد الأشخاص المعنوية العامة حصة في رأسمالها لا تقل عن ٢٥ ٪ او تضمن الدولة لها حدا أدنى من الربح او تقدم لها إعانة مالية ».

وقد عالجتنا في البند الحابق الشق الاول من هذه الفقرة المتعلق بموضوع الشركات وما يتصل بها من حكم المساهمة في رأس المال وضمان الحد الأدنى من الربح ونيل الإعانة . ونعالج في هذا البند الشق الثاني المتعلق بالهيئات المعانة عدا الشركات .

ان لفظة « الهيئات » المستعملة في هذه الفقرة يقصد بها الأشخاص المعنوية الخاصة بل وحتى العامة مما لم يأت المشرع على معالجته ضمن الأشخاص المعنوية العامة وما يتفرع عنها من وحدات وسلطات عامة في باقي فقرات هذه المادة . وذكر المشرع « الشركات » قبلها نظرا لأهميتها ولما تتميز به من طابع خاص وان كانت من الممكن ان تدخل ضمن لفظة « الهيئات » وان تكون مشمولة بها وذلك نظرا لِمَا تحويه اللفظة من معنى واسع يمكن ان يستغرق جميع الأشخاص المعنوية الخاصة والعامة . ولكن جاء ذكرها في هذه الفقرة من قبيل ذكر الخصوص الى جانب العموم للأهمية .

لذلك فيمكن ان تتضمن هذه اللفظة الجمعيات وهي كل جماعة ذات تنظيم مستمر لمدة معينة او غير معينة تتألف من عدة اشخاص طبيعية او اعتبارية لغرض غير الحصول على ربح مادي ، كما يمكن ان تشمل المؤسسات او الهيئات ذات النفع العام وغيرها مما يمكن ان يكون قد ادخله التشريع او الفقه او القضاء تحت مفهوم الأشخاص المعنوية الخاصة او الأشخاص المعنوية العامة او كما تسمى احيانا اشخاص القانون العام .

لذلك فيمكن ان تتضمن هذه اللفظة كل ما اعتبره التشريع او القضاء او الفقه من اشخاص معنوية عامة او اشخاص القانون العام الخاضعة للقانون الداخلي - مما لم يأت ذكره في باقي فقرات المادة ٤/ اعلاه - كالهيئات المهنية والنقابات او الهيئات الدينية الطائفية او ما اعتبر من الأشخاص المعنوية الخاصة كالجمعيات والهيئات ذات النفع العام والنوادي ايا كان وصفها وطبيعتها نشاطها والجهة الادارية التي تشرف عليها في الدولة سواء اكانت وزارة او مؤسسة عامسة . كالجمعيات والنوادي الرياضية والثقافية والاجتماعية والفنية . « والهيئات » بالمفهوم المتقدم تخضع لرقابة ديوان المحاسبة اذا نالت اعانة مالية من الدولة . وتنطبق على الاعانة نفس القواعد التي كنا قد تحدثنا عنها ونحن بصدد بحث الشركات .

هذا ومما تجدر الإشارة اليه ان ديواننا قد ادخل ضمن مفهوم هذه الهيئات المحاسبة المنصوص عليها في الفقرة ٤/ اعلاه بعض الاشخاص المعنوية العامة الموجودة داخل الامارات كالمبديات واخضعها لرقابة الديوان لمجرد حصول البلدية في الامارة على اعانة من الحكومة الاتحادية حتى ولو لم يطلب حاكم الامارة خطيا باخضاعها لرقابة الديوان .

هذا وفي آخر فقرة من فقرات المادة ٤/ اعلاه ، تم المشرع على ان ديوان المحاسبة يمكن ان يمارس رقابته المالية على اية جهة اخرى - من غير الجهات التي تمت عليها هذه المادة اي من غير الاشخاص المعنوية العامة والخامة التي اتت على ذكرهم - يعهد المجلس الاعلى للاتحاد او رئيس الدولة او مجلس الوزراء الى الديوان بمراقبتها . وقد استفاد مجلس الوزراء من هذه الفقرة وخول ديوان المحاسبة حق اختيار مراقب الحسابات الممثل لدولة الامارات ضمن هيئة الرقابة المالية في شركة تونس والامارات للاستثمارات الهندسية وهي شركة فوق الدول لاتخضع للقوانين الداخلية للدولة ومنها قانون ديوان المحاسبة وانما تخضع للاتفاقية الموقعة بين الدولتين بانشائها وفعل . وقد اختار الديوان موظفا فنيا من موظفيه الفنيين لاجراء هذه الرقابة .

ولا شك ان نص الفقرة ٥/ هذه تمكن السلطات العليا ان تكلف الديوان بمراقبة اية هيئة مشمولة بفقرات المادة ٤/ اعلاه وهذا يؤدي الى توسع رقابة الديوان من حيث الهيئات الخاضعة لرقابته كما يساعد السلطات العليا ولا سيما السلطة التشريعية على اخذ المعلومات اللازمة بشأن مراقبة حسابات اية هيئة من هيئات القطاع العام والخاص في الدولة ، كما ان هذه الفقرة تساعد على الاستفادة من رقابة الديوان في النطاق الدولي .

وفي ختام حديثنا عن الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة لابد لنا من ان نعرض ظاهرة هامة جرت بعض الدوائر في الامارات وبعض المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات على المستوى الاتحادي على تكليف مراقبي حسابات من القطاع الخاص لمراقبة حساباتها رغم ان هذه الهيئات خاضعة لرقابة ديوان المحاسبة . وقد حاول البعض الاستناد الى ذلك من اجل الاستغناء عن رقابة الديوان حين مناقشة مشروع قانون الديوان من قبل السلطات المختلفة قبل اصداره . ولا شك ان هذا الرأي منطلق من منطلق غير صحيح وغير مقبول ذلك لان رقابة هؤلاء المراقبين لايمكن الاعتماد عليها لوحدها في اعطاء فكرة واضحة عن مدى سلامة استعمال الهيئة لاموال الدولة كما انها غير قادرة على القيام مقام رقابة الديوان لان لكل منهما هدفها الخاص بها . فمراقبو الحسابات يقومون باعمالهم نيابة عن الجمعية العمومية للهيئة سواء اكانت شركة او جمعية التي يهتمها ان تطلع على المركز المالي الحقيقي

للهيئة ، بينما يقوم الديوان بعمله نيابة عن السلطة التشريعية التي يهملها ان تعرف مدى سلامة ومشروعية استعمال السلطة التنفيذية للاعتمادات المخصصة لها من اجل استخدامها في اوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي في القطاع الخاص . هذا فضلا عن ان رقابة الديوان محاطة بضمانات تجعل منها رقابة مستقلة في حين ان مراقبي الحسابات لا يتمتعون بالاستقلال لاتجاه الهيئة التي يراقبونها ولاتجاه السلطة التنفيذية . هذا فضلا عن ان نطاق رقابة هؤلاء المراقبين اضيقت من الرقابة الاخيرة التي تفني لوحدها كما ان الاحتفاظ بها دون رقابة مراقبي الحسابات سيوفر على الدولة والهيئات التابعة مبالغ طائلة هي اجور اولئك المراقبين .

الباب الثالث

انواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة ونطاق كل منها

تختلف انواع الرقابة المالية التي يمارسها ديواننا بموجب قانونه رقم ٧/ لسنة ١٩٧٦ باختلاف الزاوية التي ينظر منها للرقابة .

اولا : من حيث الوقت الذي تمارس فيه الرقابة : فيمكن ان نقسمها الى ثلاثة انواع هي :-

- ١ - الرقابة المسبقة
- ٢ - الرقابة المرافقة
- ٣ - الرقابة اللاحقة

ثانيا : من حيث طبيعة الرقابة : وتبدو في ثلاثة انواع هي :-

- ١ - رقابة المشروعية
- ٢ - الرقابة المحاسبية
- ٣ - رقابة الكفاءة

ثالثا : من حيث النطاق الذي ترمسه الرقابة لنفسها : وهي تنقسم الى نوعين اثنين :

- ١ - الرقابة الانتقائية او الاختبارية
- ٢ - الرقابة الشاملة

رابعا : من حيث مدى حرية هيئة الرقابة في اجرائها : وتنقسم الى نوعين اثنين :

- ١ - الرقابة المقيدة
- ٢ - الرقابة التقديرية

هذا وسوف نعتمد في بحثنا لانواع الرقابة ونطاق كل منها في ديواننا على التقسيم الاول الذي ينطلق من الوقت محاولين ان نعرض من خلاله باقي انواع الرقابة ونطاق كل منها . وذلك على الوجه الذي نخضع فيه كل نوع من الانواع الثلاثة من الرقابة فعلا مستقلا .

الفصل الاول الرقابة المسبقة (١)

حتى نتمكن من بحث هذا الموضوع واعطاء صورة واضحة عنه ، نرى ان نقسم البحث فيه كما يلي :-

- ١ - تعريف الرقابة المسبقة وبيان صورها ومدى الاخذ بها من قبل دواوين المحاسبة .
- ٢ - نطاق الرقابة المسبقة .
- ٣ - اجراءات الرقابة المسبقة .
- ٤ - تقدير الرقابة المسبقة .
- ٥ - التنسيق في الرقابة المسبقة ما بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية التي يقوم بها ديوان المحاسبة .

اولا : تعريف الرقابة المسبقة وبيان صورها ومدى الاخذ بها من قبل دواوين

المحاسبة :-
ان الرقابة المسبقة تعني الرقابة التي تتم على تصرف ما قبل اتخاذه او اصداره او إبرامه او تنفيذه . لذلك فإن الرقابة المسبقة ، بهذا المعنى ، لا تبدو في شكل او صورة واحدة وانما هي مور وانواع متعددة يختلف شكلها واصلوبها واجراءات ممارستها باختلاف التصرف الذي تفرض عليه الرقابة المسبقة من جهة وباختلاف المرحلة التي تفرض عندها هذه الرقابة من جهة ثانية وباختلاف نوع ونظام ومستوى الجهة التي تمارسها من جهة ثالثة .

وتأسيسا على ما تقدم فإننا نعرض فيما يلي صور الرقابة المسبقة ونبين مدى ممارسة دواوين المحاسبة لكل صورة منها :-

- ١ - رقابة مسبقة على عملية اخراج الاموال من مصرف الدولة : والمثال التقليدي لهذه الرقابة ، الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة في انكلترا على وزارة المالية قبل سحبها الاموال من مصرف انكلترا .
- ب - رقابة مسبقة على الخطط الفرعية . وقد تبدو هذه الرقابة في صورتين اثنتين كما يلي :-

- ١ - رقابة مسبقة على الخطة قبل اصدارها .
- ٢ - رقابة مسبقة على الخطة قبل تنفيذها .

ونقدم « بالخطط الفرعية » هنا الخطط المتعلقة بالقطاعات والنشاطات والمشروعات التي تتم المراقبة عليها للتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها للخطة الاجمالية على مستوى الدولة . هذا ولم نعرض على نظام يعهد الى ديوان المحاسبة

(١) انظر من اجل تفصيل اكبر مؤلفنا: رقابة ديوان المحاسبة على مشروعات تنفيذ النفقات العامة : المرجع السابق ص ٥٢٢ - ٦٠٦ والبحث الذي قدمه ديواننا الى المؤتمر الثاني لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المنعقد في الرياض (نيسان / ابريل ١٩٨٠) بعنوان : دور الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالنسبة للرقابة المسبقة (ص ١ - ٢٨) .

بهذه الرقابة المسبقة على الخطط قبل اصدارها او قبل تنفيذها، ذلك لان الخططة بهذا المعنى ، لاتخرج عن كونها نوعا من التوجيه الذي تنفرد السلطة المختصة بإعداده واصداره دون رقابة خارجية مستقلة عليها من ديوان المحاسبة قبل الاصدار او قبل التنفيذ وانما تتم رقابة الديوان عليها عادة بصورة رقابة متابعة مرافقة للتنفيذ او بصورة رقابة لاحقة للتنفيذ وعندئذ تتاح لديوان المحاسبة فرصة الحكم على مدى سلامة الخططة من خلال مراقبته ومتابعته لتنفيذها الامر الذي تبدو فيه هذه الرقابة بصورة رقابة مرافقة او لاحقة مما يخرج عن نطاق بحث هذا الفصل .

ج - رقابة مسبقة على الارتباط بالنفقة - وهي المرحلة الاولى من مراحل عملية الانفاق - وتبدو هذه الرقابة في عدة صور كما يلي :-

(١) رقابة مسبقة على مشاريع القرارات الادارية - المتضمنة ارتباطا بنفقة - قبل اصدارها: وهي رقابة تتم على القرار الاداري - باعتباره مظهرا من مظاهر الارتباط بالنفقة - وهو لا يزال مشروعا وقبل ان يصدر من السلطة المختصة . وقد اخذت بهذا النوع من الرقابة دواوين المحاسبة في بعض دول امريكا اللاتينية .

(٢) رقابة مسبقة على القرارات الادارية - المتضمنة ارتباطا بنفقة - قبل تنفيذها : وتتم هذه الرقابة بعد صدور القرار الاداري من السلطة المختصة اي بعد ان يستوفي عناصر تكوينه وقبل وضعه موضع التنفيذ . وقد اخذ بها كل من النظامين الايطالي والليبناني ، كما كان يباخذ بها نظام ديوان المحاسبة في سورية قبل الفاش سنة ١٩٦٨ ، يوم اصبحت الرقابة المالية في سورية رقابة داخلية تابعة لوزارة المالية .

(٣) رقابة مسبقة على مشاريع العقود قبل ابرامها : وتتم الرقابة هنا على مشروع العقد او الاتفاق قبل ابرامه . وقد اخذ بهذا النوع من الرقابة ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة كما اخذ به نظام ديوان المحاسبة في الكويت .

(٤) رقابة مسبقة على العقود قبل تنفيذها: وتجرى هذه الرقابة على العقد بعد ابرامه من السلطة المختصة وقبل وضعه موضع التنفيذ ، ونجد لهذا النوع من الرقابة تطبيقا في كل من نظامي ديوان المحاسبة في ايطاليا وليبنان .

د - رقابة قبل الدفع : وتتم هذه الرقابة قبل مرحلة الدفع الفعلي للنفقة ، اي قبل اتمام المرحلة الرابعة من المراحل التي تمر بها عملية الانفاق . وأوضح مثال لها يبدو في نظام ديوان المحاسبة في بلجيكا .

ثانيا: نطاق الرقابة المسبقة : حتى نتمكن من اعطاء فكرة واضحة عن نطاق

الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة ، لا بد لنا من ان نقسم

البحث في هذا الموضوع الى اقسام ثلاثة :-

١ - بحث نطاق الرقابة المسبقة من حيث الهيئات الخاضعة لهذه الرقابة .

٢ - نطاق الرقابة المسبقة من حيث الاعمال الخاضعة لهذه الرقابة .

٣ - نطاق الرقابة المسبقة من حيث طبيعة او ماهية الرقابة نفسها .

هذا ونظرا لما ينطوي عليه بحث نطاق الرقابة المسبقة من أهمية لانه يمثل جوهر وروح البحث في موضوع الرقابة المسبقة . لذا فقد كنا نود لسو اننا تناولنا البحث في هذا الجزء من الموضوع بصورة مفصلة في اغلب الدول الاخذة بنظام الرقابة المسبقة ، الا اننا لاحظنا ان ذلك سيؤدي الى توسع في حجم البحث مما يجعل منه مؤلفا كبيرا ولا ينسجم مع كونه محاضرات ملقاة في دورة تدريبية لذلك فإننا اكتفينا ، بقدر الامكان ، بتأصيل وعرض الاتجاهات التي سارت فيها مختلف الدول الاخذة بنظام الرقابة المسبقة في تحديدها لنطاق هذه الرقابة ، ثم ركزنا البحث التفصيلي لهذا النطاق على النظام المطبق في دولتنا الامارات العربية المتحدة على ان نشير في نهاية هذه المحاضرات الى اهم المراجع العربية والاجنبية التي تناولت موضوع الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة .

وهذا ولما كنا قد عالجتنا بحث نطاق الرقابة المسبقة التي يمارسها الديوان من حيث الهيئات الخاضعة لهذه الرقابة ضمن الباب الثاني من هذه المحاضرات ، لذلك نكتفي بمعالجة القسمين الثاني والثالث من الاقسام المشار اليها اعلاه في هذا البند .

١ - نطاق الرقابة المسبقة من حيث الاعمال التي تخضع لهذه الرقابة : مسارت أنظمة دواوين المحاسبة في هذا الجانب في اتجاهات ثلاثة : ذهب اولها في فرض الرقابة المسبقة الى فرضها على عملية اخراج الاموال قبل اتمامها ، في حيه ذهب ثانيهما الى فرض هذه الرقابة على مرحلة الارتباط بالشققة . ويتفرع عن هذا الاتجاه اتجاهان فرعيان اثنان جعل اولهما القرارات الادارية وعقود الادارة معا محطا للرقابة المسبقة بهنما جعل ثانيهما عقود الادارة وجعلها هي محط هذه الرقابة . اما الاتجاه الثالث فقد عرض الرقابة قبيل الدفع ، اي قبل اتمام المرحلة الرابعة من مراحل عملية الانفاق وهي مرحلة الدفع الفعلي .

هذا وقد اخذ ديوان المحاسبة لدينا - كما يتبين من الرجوع الى نص المادة ٦/ من قانون الديوان - بالاتجاه الفرعي الثاني من الاتجاه الرئيسي الثاني ، اذ اخضع للرقابة المسبقة كل مشروع اتفاق او عقد يتعلق بالافعال العامة والتوريد والايجار وغيرها من العقود والاتفاقات التي يكون من شأنها تقرير حقوق للدولة او لغيرها من الاشخاص المعنوية العامة او ترتيب التزامات عليها . والقانون هنا جعل محط رقابة الديوان المسبقة عقود الادارة قبل ابرامها وذلك ايا كانت الطريقة التي يتم بها اختيار المتعاقد سواء اكانت المناقمة او الممارسة (العقد بالتراضي) او الاتفاق المباشر ، ووضع مبدأ عاما لخضوع عقود الادارة للرقابة المسبقة معلنا خضوع كل عقد يقرر حقا للدولة او لغيرها من الاشخاص المعنوية العامة او يترتب عليها التزاما لرقابة الديوان المسبقة ، كما انه اتي على ذكر بعض العقود على سبيل الخصوص .

وهدفه من وراء ذلك التأكيد على ضرورة خضوعها لهذه الرقابة نظرا لأهميتها . الا ان مشرعا لم يأخذ بالمبدأ المتقدم على اطلاقه وانما قيده بجملة الرقابة المسبقة محصورة بمشاريع العقود التي تبلغ قيمة كل منها (٥٠٠ خمسةائة الف درهم) فأكثر فقط مما يجعل مشاريع العقود التي يقل مقابلها المالي عن هذا الحد غير خاضعة لرقابة الديوان المسبقة كما انه ، في سبيل المحافظة على حسن تطبيق هذه الرقابة والحرص على مراعاة الحد الانف الذكر ، منع جهة الادارة المعدة لمشروع العقد من تجزئة العقد الواحد بقصد انقاص قيمته الى الحد الذي يخرج من رقابة الديوان المسبقة كما يخضع لرقابة الديوان المسبقة كل تعديل على العقد الخاضع لرقابته ويتم بمورة (ملحق بالعقد) . وقد اخذ مشرعا بهذا الاتجاه في جعل مشاريع العقود وحدها هي محط الرقابة المسبقة ودون ان يضيف اليها قرارات الادارة ، نظرا لما تتضمنه العقود من القاء اعباء مالية كبيرة على الدولة وخاصة وان دولتنا لاتزال في طور البناء والتنمية وتحتاج الى القيام بمشروعات كبيرة وكثيرة وتتطلب ابرام عقود ضخمة تحمل قيمة بعضها الى مئات الملايين هذه العقود التي لاتخضع للرقابة الداخلية المسبقة التي تجريها وزارة المالية على عملية الانفاق قبل الصرف ، في حين ان قرارات الادارة - ولاسيما مايتعلق منها بالتعيين والترقية ومنح العلاوات - تخضع لرقابة مجلس الخدمة المدنية قبل اصدارها من جهات الادارة . لذلك فلا بد من اخضاع مشاريع العقود الى رقابة مسبقة يجريها ديوان المحاسبة عليها ولا داعي لاختصاص مشاريع القرارات لها لانها اذا ماتم اخضاعها للرقابة المسبقة للديوان فان ذلك سيزيد من الاجراءات المقررة بشأنها ويسبب تاخير صدورها كما يزيد من انواع الرقابة المفروضة عليها بحيث تعتبر اية رقابة اضافية ، في مثل هذه الحالة ، نوعا من الاجراء المعوق الذي يؤدي الى تأخر صدور القرار . لذلك فقد ترجح حين اعداد مشروع قانون الديوان وتنظيم نطاق رقابته المسبقة ان تظل هذه الرقابة ، من حيث الاعمال الخاضعة لها ، محصورة بمشاريع عقود الادارة وحدها والا تمتد الى قراراتها التي تخضع لرقابة الديوان اللاحقة فحسب .

ب - نطاق الرقابة المسبقة من حيث طبيعة او ماهية الرقابة نفسها : لو نظرنا الى ماهية او طبيعة رقابة دواوين المحاسبة المسبقة التي تجريها على تصرفات الادارة لامكننا ان نحصر الاتجاهات التي سارت فيها دواوين المحاسبة في هذا الشأن في اتجاهين اثنين : ذهب اولهما الى جعل رقابة الديوان المسبقة محصورة في اطار رقابة المشروعية والرقابة الحسابية الرقمية . اما الاتجاه الثاني فقد جعل رقابة الديوان المسبقة رقابة مشروعية ورقابة ملاءمة بالاضافة الى الرقابة الحسابية الرقمية . وقد سار ديوان المحاسبة لدينا - في المادة ٧/ منه - في الاتجاه الثاني الذي يجمع ما بين رقابة المشروعية ورقابة الملاءمة والرقابة الحسابية والرقمية .

ونقصد « برقابة المشروعية » هنا التي يمارسها ديوان المحاسبة هي الرقابة التي يتحقق الديوان فيها من مدى مطابقة مشروع العقد ، الخاضع لرقابة الديوان المسبقة - من حيث شروطه واحكامه والاجراءات والشروط والتصرفات التي بني عليها والتي اتخذت من اجل اختيار المتعاقد مع الدولة او احد الافخاص المعنوية العامة ، التي تشكل في مجموعها عملية التعاقد المركبة - للقانون بمعناه العام الواسع وللاعتبارات المالية المقررة في الميزانية ، اي من مدى مطابقته لمختلف القواعد القانونية العليا التي تحكمه سواء ماكان منها داخلا في اطار المشروعية الشكلية وهي ان يكون مشروع العقد مطابقا للتصرف القانوني الاعلى على اساس النظر الى صفة العضو او الهيئة التي صدر عنها التصرف القانوني والى مكانه في سلم تدرج الهيئات العامة ، او ماكان داخلا في اطار المشروعية المادية وهي التي تقوم على اساس النظر الى طبيعة التصرف القانوني وفحواه ، اي ان رقابة الديوان المسبقة من جانب المشروعية تتناول مراقبة الديوان لمدى مراعاة جهة الادارة للتدرج الشكلي والتدرج الموضوعي للقواعد القانونية في اعدادها مشروع العقد والاجراءات والتصرفات السابقة له ابتداء من الاعلان عن وسيلة اختيار المتعاقد وحتى صدور القرار باختياره من السلطة المختصة قانونا وذلك سواء تم هذا الاختيار بطريق المناقصة او الممارسة او الاتفاق المباشر ، وبالشكل الذي يراقب فيه الديوان كل اجراء او قرار متخذ في اية مرحلة من المراحل التي تمر بها كل طريقة فضلا عن مراقبته كل قيد من القيود التي تسبق عملية التعاقد واركان العقد ومدى خلوها من العيوب ، ومراقبته الشروط العامة والخامة والشروط الواردة في طلب العقد وتحقيقه من توفر الاعتماد المالي له ، ويمكننا ان نجد امثلة كثيرة عن النطاق الذي ماري فيه الديوان هذه الرقابة في العديد من تقاريره التي نظمها بمدد الرقابة .

اما « رقابة الملاءمة » فنقصد بها هنا الرقابة التي يتحقق الديوان مسن خلالها ممارستها على مشروع العقد والاجراءات السابقة له مما اذا كان مشروع العقد ، من حيث اجراؤه وبما حواه من شروط واحكام يحقق المصلحة المالية للدولة ، اي انه يتحقق من مدى سلامة ممارسة جهة الادارة سلطاتها التقديرية في اعداد العقد والاجراءات السابقة له من حيث مدى ضرورة النفقة التي تضمنها مشروع العقد ومدى التوفير في انفاقها والجودى الاقتصادية للمشروع الممول بموجبه ومدى سلامة وكفاءة استخدام المال - موضوع العقد - ووفقا للشروط والاحكام التي تضمنها العقد او امتدد اليها ومدى تحقق التناسب والتوازن في العقد ما بين الالتزامات المفروضة على جهة الادارة والحقوق المالية المقررة للمتعاقد الاخر . وهنا يتحقق الديوان من ان مشروع العقد لم يتضمن شروطا مجحفة وضارة بحق الدولة . والديوان يتحقق في كل ذلك من مدى بقاء جهة الادارة المنظمة لمشروع العقد ضمن الهدف العام الكبير الذي اوجب المشرع عليها العمل في اطاره ، وهو المصلحة المالية للدولة .

وهناك امثلة واضحة عن نطاق ممارسة الديوان لرقابة الملاءمة من خلال الرجوع الى التقرير العام الاول للديوان الذي يكشف لنا عن الملاحظات التي ابداهها الديوان في هذا المجال كما يلي :

- ١ - عدم الاهتمام باجراء الدراسة الاقتصادية للمشروع او عدم مراعاة الدقة في اجرائها : ويبدو ذلك في المشروعات التالية :-
 - أ - مشروع انشاء مصنع للمواد المطبعية والقرطاسية في ام القيوين .
 - ب - مشروع انشاء معمل الشاش الطبي (والبلاستر) في مدينة ابو ظبي .
 - ج - مشروع اقامة مصنع لتقطيع وتركيب الالومنيوم بالشارقة .
 - د - مشروع تصميم فندق ابو ظبي الدولي .
 - هـ - مشروع تجهيز قوارب الصيد .
 - ٢ - عدم مراعاة المصلحة المالية للدولة حين وضع الشروط في بعض مشروعات العقود .
 - ٣ - عدم استعمال جهة الادارة لسلطتها التقديرية في التفاوض مع صاحب العطاء الاقل سعرا المقترن ببعض التحفظات في مناقصات الاشغال المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية اذا كان ذلك في مصلحة الدولة المالية .
 - ٤ - تراخي جهة الادارة في القيام بمطالبة المتناقضين قبل انتهاء فترة صريان عطاءاتهم بمد بريانها لفترة اخرى .
 - ٥ - تحمل الدولة لوحدها نفقات صيانة حور قبل ان يتم استلامها نهائيا .
 - ٦ - عدم مراعاة قواعد الاعتماد والتوفير في العمليات التي تضمنتها بعض مشروعات العقود .
 - ٧ - عدم الاهتمام بموضوع شراء قطع الغيار عند التعاقد من اجل شراء الآلات والتجهيزات الاصلية التي تحتاجها تلك الآلات والتجهيزات .
 - ٨ - عدم مراعاة الدقة في تحديد مدة التسليم في مشروع العقد .
 - ٩ - عدم اتباع الاملوب الذي يحقق المصلحة المالية للدولة حين دعوة الاستشاريين الى تقديم عطاءاتهم بشأن الخدمات الاستشارية الهندسية .
 - ١٠ - التفريط بالاموال العامة وعدم مراعاة الاقتصاد والتوفير حين اعداد بعض مشاريع العقود المتضمنة تكليف الاستشاريين بخدمات استشارية هندسية .
- وتعني " الرقابة الحسابية والرقمية " التي يمارسها ديواننا ، التحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في مشروع العقد او في الوثائق المرافقة له وبشكل خاص من حيث صحة حساب الاسعار الواردة فيه والاعتمادات المالية التي ستعقد نفقته عليها .
- ومما تجدر الاشارة اليه هنا ان ديواننا في قيامه برقابته المسبقة هذه على مشاريع العقود او الاتفاقات لايقف عند حد الاكتفاء بالتحقق من تطبيق النصوص القانونية عليها وممارسة الاختصاصات والسلطات المقررة للرئيس الاداري بشأنها بل انه استنادا الى حكم المقطع الثاني من المادة ١١/ من قانون الديوان يراقب تلك النصوص ويدرسها ويتحقق من مدى ملاءمتها وقدرتها

على ايجاد تنظيم قانوني دقيق للعقود في الدولة ومن مدى سلامة الرقابة الداخلية المقررة عليها فضلا عن التحقق من ان عملية التعاقد ذاتها وبمفهومها عملية ادارية ومالية تتم باسرع وقت ممكن وبلا اجراءات معقدة تعيق انجازها .

شالشا: اجراءات الرقابة المسبقة : اذا كنا قد استطمنا ان نحصر الاتجاهات التي سارت فيها أنظمة الدول في تحديدها لنطاق الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة ، فإنه من المعوكة بمكان ان نربط بين هذه الاتجاهات وبين اجراءات الرقابة المسبقة ذلك لان هذه الاجراءات قد تقترب في بعض احكامها الاخرى من دولة الى اخرى حتى بالنسبة للدول التي تحير في اتجاه رقابي واحد من حيث نطاق رقابتها المسبقة الى الحد الذي يعمب فيه حصرها في اتجاهات عامة تبين الخط الذي سارت فيه هذه الاجراءات .

لذلك فقد راينا من الافضل هنا ان نقرر بحثنا على معالجة اجراءات الرقابة المسبقة في ديواننا في الامارات العربية المتحدة محاولين من خلال البحث مقارنتها ، بقدر الامكان ، بما هو مطبق لدى الدول الاخرى علنا نستطيع بذلك اعطاء صورة واضحة عن هذا الجزء من الموضوع . ومنقسم البحث هنا الى قسمين اثنين نعالج في اولهما التكييف القانوني للرقابة المسبقة التي يمارسها ديواننا والنتائج المترتبة على هذا التكييف ومؤيدات هذه الرقابة ، فسي حين نعالج في ثانيهما الاسلوب الذي تتم به الرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة .

١- التكييف القانوني للرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة ونشأته ومؤيدات هذه الرقابة : ان الرقابة المسبقة التي يجريها ديوان المحاسبة في دولتنا الامارات العربية المتحدة على مشروع العقد اتخذت شكل تاشيرة يضعها الديوان على مشروع العقد المقدم اليه معلنا موافقة الديوان عليه او شكل قرار بالرفض صادر عن رئيس الديوان .

وهنا لابد لنا من التساؤل عن الطبيعة القانونية لكل من هذه التاشيرة وذلك القرار بالرفض وان نحدد ما اذا كانا يعتبران من الاعمال ذات المفة التشريعية او القضائية او الادارية ثم نبين المفة القانونية لكل منهما بالنسبة لمشروع العقد . ومن اجل ذلك يجب ان نبين الموضوع في ضوء المعيارين الشكلي (او المعنوي) - الذي ينطلق من مفة الهيئة المصدرة للعمل - والموضوعي (او المادي) - الذي ينطلق من طبيعة العمل نفسه - وتطبيقا لقواعد المعيار الشكلي يجب ، من اجل ان نحدد مفة عمل الديوان ، من ان نتعرف على مفة الديوان نفسه . ولدى الرجوع الى قانون الديوان - واسمها المادة الاولى منه - نجد ان المشرع قد ربط الديوان باحد جزئتي السلطة التشريعية في الدولة وهو المجلس الوطني الاتحادي الامر الذي يؤكد لنا ان الديوان يعتبر جزءا من السلطة التشريعية وبعبدا كل البعد عن السلطتين التنفيذية والقضائية الامر الذي يجعل العمل الصادر عنه بصدد ممارسته للرقابة المسبقة على مشاريع العقود بمثابة العمل التشريعي بناء على القواعد التي وضعها المعيار الشكلي . هذا ولا نقصد من وراء وصف عمل الديوان هنا بأنه تشريعي اعتباره من قبيل القوانين بل من قبيل الاعمال

المادرة عن السلطة التشريعية وهي بمدد مراقبتها للتصرفات المالية الصادرة عن السلطة التنفيذية ، هذه الاعمال التي اعتبرها الفقه المالي من قبيل الاعمال البرلمانية على اعتبار ان الديوان ، وهو يمدد هذه الاعمال عند مراقبته للسلطة التنفيذية انما يقوم بذلك نيابة عن المجلس الوطني الاتحادي مما يجعلها وانها صادرة عن المجلس نفسه .

اما لو نظرنا الى عمل الديوان ، من زاوية المعيار الموضوعي ، لوجدنا انه لا يخرج في طبيعته عن ان يكون من الاعمال الادارية البحتة فهو ليس من الاعمال المشرعة بمعناها الموضوعي لانه لا يقر قاعدة قانونية عامة كالقوانين واللوائح ، ولا من الاعمال القضائية لان الديوان لا يتعلق بحسم خصومه بين طرفين بمدد مسألة قانونية كما يجعلها متمتعة بقوة القضية المبرمة وانما يتضمن فقط الاعلان عن ارادة الديوان بما له من سلطة بمقتضى القانون بقصد التحقق من مدى سلامة ومشروعية المراكز القانونية التي تحدثها عقود الادارة التي متبرم من قبل السلطة الادارية المختصة . فعمل الديوان ، بهذه المعنى ، ووفقا للمعيار الموضوعي ، يعتبر عملا اداريا بحتا وليس بالعمل التشريعي ولا بالقضائي .

مما تقدم يمكننا القول اذن بان القرار الصادر عن ديوان المحاسبة لدينا بشأن ممارسة الرقابة المسبقة على مشروع العقد المقدم اليه يتمف بالخصائي التالية :-

١ - انه عمل اداري ، من حيث طبيعته وموضوعه ، وتشريعي ، من حيث شكله ، وليست له اية صفة قضائية .

٢ - انه يمثل شرطا من شروط مشروعية العقد بحيث يؤدي تخلفه الى بطلان العقد لانه يصبح مشوبا بعيب مخالفة القانون .

٣ - انه قرار ملزم لجهة الادارة وليس عملا استشاريا .

وتاميسا على ذلك فلا تملك الادارة ان تهرم العقد قبل تأشير الديوان المسبق على مشروعه والا كان العقد باطلا بسبب عدم امتيفائه عنصرا هاما من عناصر مشروعيته . وهذا مؤيد هام من مؤيدات الرقابة المسبقة . وهناك مؤيد آخر وهو ان جهة الادارة لو اقدمت على ابرام العقد قبل تأشير من الديوان لاعتبر المسؤول فيها مرتكبا مخالفة مالية تستوجب المسؤولية الادارية وفقا

للجراءات التي قررها قانون الديوان لهذه المسؤولية .

ب الاسلوب الذي تتم به الرقابة المسبقة في الامارات العربية المتحدة : عندما يرد الى ديوان المحاسبة من احدى الوزارات او الادارات العامة او من احد الاشخاص المعنوية العامة مشروع عقد خاضع لرقابته المسبقة يحال فور وصوله ، الى المراقبة المختصة بمراقبة مشروعات العقود رقابة مسبقة في ابوظبي ودبي ، حسب توزيع الاعمال بينهما الصادر بقرار من رئيس الديوان ، حيث يقوم بمراقبته وفحصه من جانبي المشروعية والملاءمة ، ووفقا للتفصيل الذي اوضحناه في الفقرة السابقة من هذا البحث ، موظف فني يشغل ادنى درجات سلم الوظائف الفنية في الديوان يسمى المدقق .

ومهما تكن النتيجة التي يتوصل اليها المدقق في رقابته لمشروع العقد الذي بين يديه سواء باقتراح الموافقة عليه او المطالبة بتعديله او برفضه فانه حين يفرغ من مراقبته - اي من مراقبة ودراسة مشروع العقد في ضوء القواعد المنظمة له والمستندات المؤيدة لمحتة ومشروعيته وملاءمته فضلا عن صحة ومشروعية الاجراءات المتخذة من قبل جهة الادارة في اختيار المتعاقد - يحيل الاوراق الى المراقب الذي يعيد فحصها مجددا مبينا وجهة نظره في نتيجة فحص المدقق ، فإذا ما انتهت من ذلك رفع الاوراق بكليتها الى المدير المختص في الديوان بالاشراف على اي من مراقبتي الرقابة المسبقة في ابو ظبي ودبي . فإذا وجد المدير - بعد دراسة الموضوع والاطلاع على رأيي المدقق والمراقب - ان مشروع العقد مطابق للقانون وللإتمادات المخممة في الميزانية من حيث القيمة والهدم وملائم للمصلحة المالية للدولة وضع تأشيرة الديوان عليه وذلك خلال مدة اقصاها سبعة ايام من تاريخ استلام الديوان اوراق العقد. ويتوقف مريان المدة بمجرد اعتراض الديوان على مشروع العقد وتبليغ ذلك الى جهة الادارة خلال مدة سبعة الايام . ولا يبدأ مريان مدة جديدة الا من تاريخ وصول ما يطلبه الديوان ، خلال المدة الالفة الذكر ، من مستندات او استفسارات . وهذه المدة ليست مدة تنظيمية ، اي ليست مدة حث لممارسة الرقابة ، فحسب وانما هي مدة سقوط ايضا . ولكن هذه السقوط لم يتقرر بداءة بحكم القانون لمجرد تاخر الديوان بالبت بالعقد ضمن المدة القانونية وانما ترك المشرع تقريره لجهة الادارة نفسها التي يجوز لها ان تبرم العقد اذا لم يبلغها الديوان بنتيجة البت في مشروع العقد المقدم اليه خلال المدة الحالفة الذكر. وهنا يتبين لنا بوضوح تام ان المشرع لم يترك لديوان المحاسبة حرية تقدير المدة التي يمارس خلالها رقابته المسبقة على مشروع العقد ، وانما جعل سلطة الديوان مقيدة في ذلك وذلك للحد بقدر الامكان من تاخر الديوان في البت في مشروع العقد المقدم اليه .

هذا ونرى انه لا تدخل ضمن حساب هذه المدة مدد العطل الرسمية التي ضمنها بلل يجب ان تنزل جميعها حرصا على ترك مدة كافية للديوان لدراسة العملية التعاقدية المعروضة عليه .

وبعد ان يضع المدير المختص التأشيرة على مشروع العقد تحال الاوراق الى امانة سر الادارة للتسجيل وحفظ صور مشروع العقد المؤشر عليها وبعض المستندات الاساسية التي تم التأشير بالامتناد اليها ثم يعاد مشروع العقد الى جهة الادارة المعنية من قبل المدير المختص . ويعتبر رأي المدير وقراره في هذه الحالة - اي حال موافقته على التأشير على مشروع العقد المقدم اليه - هو رأي وقرار نهائي غير خاضع للتصديق من اية جهة اخرى ولا يمكن الرجوع عنه الا في حدود قواعد الحساب التي اقرها الفقه والقضاء الاداريان وذلك في الاحوال التي يتبين فيها لديوان المحاسبة ان قراره الصادر بالتأشير على مشروع العقد غير مشروع نظرا لعدم مشروعية واحيانا عدم ملاءمة مشروع العقد .

اما اذا وجد المدير في مشروع العقد المقدم للديوان مخالفة للقانون او خطأ او انه غير ملائم لمصلحة الجهة المعدة له ، اعاده الى الجهة الادارية المختصة لتمحيجه واعادته الى الديوان للتأشير عليه مبينا بكثير من الوضوح والتفصيل مدى جسامته المخالفة او عدم الملاءمة التي تضمنها مشروع العقد والاسباب والحجج والدراسات التي استند اليها في الامتناع عن التأشير . فإذا رفضت جهة الادارة المختصة الاخذ باعتراضه فعليها اعلام الديوان بوجهة نظرها مؤيدة بالحجج التي تستند اليها . فإذا وجد المدير ان الحجج التي ادلت بها جهة الادارة لاترقى الى المستوى الذي يجعل الديوان يرجع عن اعتراضه على مشروع العقد ، عرض الامر على رئيس الديوان . فإذا وافق الرئيس على الاعتراض الذي كان قد وجهه الديوان وقرر رفض التأشير على مشروع العقد . ورئيس الديوان باتخاذ قرار الرفض هنا يمارس سلطة رئاسية بحته على المدير تجعل من الرئيس صاحب الرأي النهائي في الموضوع اذ يملك ان يقبل رأي المدير او يرفضه او يعدل فيه كما يشاء ويرغب . فإذا كان للوزير رأي مغاير لرأي رئيس الديوان قام بعرض وجهتي النظر على مجلس الوزراء الذي يبت في الموضوع ، بمفتته مرجع طعن سياسي واداري ، بعد الاستماع الى رأي رئيس الديوان ، ويعمل بالقرار الذي يصدر عن مجلس الوزراء بناء على مسؤوليته السياسية والادارية . واذا كان قرار مجلس الوزراء مخالفا لرأي رئيس الديوان وقراره بشأن مشروع العقد ، وجب على رئيس الديوان ان يتقدم بتقرير مفصل عن الواقعة الى المجلس الوطني الاتحادي باعتباره جزءا من السلطة التشريعية وباعتبار ان الديوان مرتبط به ويعمل بالنهاية عنه ، وذلك خلال اسبوع من تاريخ صدور قرار مجلس الوزراء بقبول العقد . ويعرض هذا التقرير على المجلس الوطني الاتحادي في اول جلسة تالية لوصوله .

رابعاً: تقدير الرقابة المسبقة : حتى نتمكن من تقدير الرقابة المسبقة التي يقوم بها ديوان المحاسبة وتقويمها في ضوء النتائج التي توصلت اليها ، لابد لنا من ان ندرس مزاياها وعيوبها ونوازن بينهما حتى نتوصل الى قرار سليم يكشف لنا عن مدى اهميتها ومدى فائدة الاخذ بها واسنادها الى ديوان المحاسبة . وسنطلق في دراستنا هذه من الواقع التطبيقي لتجربة الرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة .

١ - مزايا الرقابة المسبقة : وتبدو هذه المزايا فيما يلي :-

(١) - ان هذه الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة تؤدي الى كشف الخطأ او المخالفة في التصرف الخاضع للرقابة المسبقة والتبذير الذي يتوقع ان يقع في استعمال الاموال العامة بنتيجته والتجاوز في الاعتمادات المخصصة ، قبل اصدار التصرف او ابرامه او قبل تنفيذه . وذلك حسب نظام الرقابة المسبقة المطبق في الدولة . وبذلك تساعد هذه الرقابة على تلافي الاخطاء وازالة المخالفات والحيلولة دون ضياع الاموال العامة قبل ان يستكمل التصرف عناصره القانونية او قبل ان يوضع موضع التنفيذ . وتبدو هذه الميزة التي تحققها رقابة الديوان المسبقة اكثر اهمية واطرح اثرا في البلاد الاخذ بنظام الرقابة على مشروعات العقود قبل ابرامها . كما في ديوان المحاسبة في دولتنا حيث يكشف الديوان جميع الاخطاء والمخالفات وتجاوز الاعتمادات

جميع التصرفات التي لا تنسجم مع المصلحة المالية للدولة ويطالب بتصحيحها قبل إبرام العقد ، أي أن مشروع العقد يستكمل عناصر مشروعيته وملاءمته كاملة قبل أن يقدم هذا المشروع للرئيسي الإداري وهو الوزير للتوقيع عليه ، أي قبل أن يشرتب الالتزام القانوني والمالي على الدولة . وبذلك تجذ هذه الرقابة عن طريق هذه الميزة والفائدة قد حققت لنا ميزة وفائدة أكبر وهي أنها تقدم العون للوزير وتشير له الطريق وتوضح له الحالة التي عليها مشروع العقد الذي سيقدم إليه لإبرامه . فإذا كان مشروعاً وملائماً تكون الرقابة قد وفرت لديه الثقة والقناعة والطمأنينة بالتوقيع عليه . وإذا كان غير مشروع أو غير ملائم فإنها تحول دون تورطه بتوقيعه وتدفعه دفعاً نحو مطالبة مرؤوسيه بتصحيحه وفق ما يطلبه الديوان إذا كان قبلاً للتصحيح أو رفضه إذا لم يكن كذلك ، كما تساعد على تقوية رقابته الرئاسية على موظفيه وفرض المسؤولية على العايشين والمقصرين منهم . وبذلك تلعب الرقابة المسبقة دوراً إيجابياً فعالاً في إصلاح الإدارة الحكومية وفي رفع مستوى كفاءتها .

والرقابة المسبقة بهذا الشكل تتمتع بميزة وقائية مانعة لأنها تترك شعوراً من الحذر والحرق لدى موظفي الإدارة الحكومية يجعلهم يفكرون طويلاً قبل الارتباط بالنفقات العامة بصورة مخالفة للقانون أو بصورة غير ملاءمة الأمر الذي يساعد هذه الرقابة على تحقيق وفر كبير في انفاق الأموال العامة ويجعلها تحول دون التبذير فيها .

ويمكننا أن نتحقق من هذا الدور الذي تقوم به الرقابة المسبقة في تلافي الأخطاء والمخالفات والحوادث دون التبذير فيما لو القينا نظرة على النتائج التي توملت إليها الرقابة المسبقة عندنا في دولة الإمارات العربية المتحدة في السنتين المائتين الأخيرتين ١٩٧٧ و ١٩٧٨ . فلو نظرنا إلى عدد وقيمة مشاريع العقود التي طالب ديوان المحاسبة بتصحيحها وجعلها منسجمة مع حكم القانون والمصلحة المالية للدولة فضلاً عن عدد وقيمة مشاريع العقود التي لم تقم جهات الإدارة بإبرامها، لوجدنا أن عدد مشاريع العقود التي قدمت إلى ديوان المحاسبة خلال عام ٧٧ م لمراقبتها رقابة مسبقة ، وهو العام الأول الذي بدأ فيه ديواننا بممارسة هذه الرقابة ، بلغ /١٨٠/ مشروع عقد . أشر الديوان ووافق براءة على /٧٤/ منها وطالب بتصحيح /٩٣/ منها ورفض التأشير على /١٣/ منها ، في حين بلغ عدد المشاريع المقدمة له في عام ١٩٧٨ /٢٤١/ مشروع عقد أشر ووافق براءة على /١٣١/ منها وطالب بتصحيح /١٠٠/ منها ورفض التأشير على /١٠/ منها . ويتبين من كل ذلك أن ديواننا قد طالب بتصحيح ما يماوي ٥١ ٪ من مجموع مشاريع العقود المرسله إليه في عام ١٩٧٧ ، في حين بلغت هذه النسبة ٤٦ ٪ من مجموع مشاريع العقود المرسله إليه في عام ١٩٧٨ ، بينما بلغت نسبة العقود المرفوضة ٧ ٪ من مجموع مشاريع العقود المرسله إلى الديوان في عام ١٩٧٧ وأصبحت هذه النسبة ٢٤ ٪ في عام ١٩٧٨ .

هذا من جانب العدد اما من جانب قيمة مشاريع العقود الانفة الذكر فقد بلغت قيمة مشاريع العقود المقدمة للديوان لمراقبتها رقابة مسبقة خلال عام ١٩٧٧ /٥٧٠/ مليون درهم اشر ديواننا ووافق بداءة على ماقيمته /٣٠٤/ ملايين درهم وطالب بتصحيح ماقيمته /٢٢٢/ مليون درهم ورفض التأشير على ماقيمته /٤٣/ مليون درهم ، في حين بلغت قيمة مشاريع العقود المقدمة للديوان خلال عام ١٩٧٨ /٩٧٩/ مليون درهم ، اشر الديوان ووافق بداءة على ماقيمته /٦٠٤/ ملايين درهم وطالب بتصحيح ماقيمته /٢٢٧/ مليون درهم ورفض التأشير على ماقيمته /٢٨/ مليون درهم . ويتبين من ذلك ان الديوان قد طالب بتصحيح مايساوي ٣٩ % من القيمة الاجمالية لمشاريع العقود في عام ١٩٧٧ ، في حين بلغت هذه النسبة ٢٤ % في عام ١٩٧٨ بينما بلغت قيمة مشاريع العقود المرفوضة خلال ١٩٧٧ مايساوي ٨ % من القيمة الاجمالية واصبحت هذه النسبة ٤ % في عام ١٩٧٨ .

ويبدو من خلال دراسة هذه النسب مايلي :

١ - ان الديوان في دولة الامارات العربية المتحدة لعب ، من خلال الرقابة المسبقة ، دورا هاما في تصحيح مشاريع عقود بلغت قيمتها في عام ١٩٧٧ /٢٢٢/ مليون درهم وفي عام ١٩٧٨ /٢٢٧/ مليون درهم ، ولغت النظر الى جعلها منسجمة مع حكم القانون ومحقة المصلحة المالية للدولة ، كما رفض مشاريع عقود قبل ان تترتب التزامات على الدولة على وجه غير مشروع . وقد بلغت قيمة مشاريع العقود هذه /٤٣/ مليون درهم في عام ١٩٧٧ و /٢٨/ مليون درهم في عام ١٩٧٨ .

٢ - ان نسبة مشاريع العقود المطلوب تصحيحها والمرفوضة المحسوبة على اساس العدد وعلى اساس القيمة آخذة بالانخفاض ايضا . اذ بلغت هذه النسبة ٤٧ % في عام ١٩٧٧ في حين اصبحت ٣٨ % سنة ١٩٧٨ ، اي انخفضت بنسبة ٩ % تقريبا . ويمكن ان نستنتج من ذلك ان هذا الانخفاض يعتبر مؤشرا هاما يدل على تحسن مستوى الاداء العام في جهات الادارة في اعدادها لمشاريع العقود . وهذه ميزة جديدة حققتها رقابة الديوان المسبقة .

مما تقدم يبدو اذن انه لولا الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة في الامارات لظلت نسبة كبيرة من العقود مخالفة للقانون وغير ملائمة - كما بينا اعلاه - وبالشكل الذي يستحيل فيه على الديوان تصحيحها من خلال رقابته اللاحقة وبعد ان تترتب الالتزامات القانونية والمالية بنتيجتها على الدولة .

(٢) - ان الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة قد اصبحت وسيلة هامة من وسائل تدعيم مبدأ احترام القانون وسيادته والمحافظة على الاموال العامة . ويبدو هذا الامر اكثر وضوحا في الرقابة المسبقة على مشاريع العقود قبل ابرامها ، كما هو الشأن في ديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة حيث لعب الديوان دورا هاما ومفيدا ، من خلال ممارسته الرقابة المسبقة ، في ترسيخ وتدعيم مبدأ سيادة القانون وفي تركيز اهتمامه على ملائمة استخدام الاموال . فقد بذل قلة من قلاع المشروعية

التي تتكسر على عتباتها المخالفات والاختفاء ونواحي التبذير وعدم الملاءمة . وقد أصبح الديوان بحق ، عين السلطة التشريعية الماهرة التي تقدم لها العون في فرض على الحكومة كما انه أصبح ، في كثير من الحالات ، الملجأ الذي يرجع اليه الافراد العاديون فيجدون لديه العدل والانصاف واقرار الحق ودفع الظلم . هذا بالإضافة الى ماحققته الرقابة المسبقة من اشعار المسؤولين ، ولاسيما بعض القادة الاداريين ، بضرورة البقاء ضمن الحدود التي قررها الديوان وباحترام الاحكام التي اتي بها الامر الذي جعل الكثير من المسؤولين يعمدون الحظر في تصرفاتهم في مشاريع العقود التي يرغبون في ابرامها ويجعلون منطلقهم حكم القانون لا الاوامر الشخصية التي تنبع من الهوى وتتستر بغلاف " مقتضيات المصلحة العامة " .

ويمكننا ان نتحقق من هذا الدور الذي قامت به الرقابة المسبقة في ديواننا في هذا الجانب ونتلمس بكثير من الواقعية والوضوح النتائج التي توصلت اليها من خلال اطلاعنا على المخالفات والاختفاء التي عالجتها تقارير الديوان التي رفعها الى السلطات العليا فضلا عن الكتب التي ارسلها الى جهات الادارة بشأن الرقابة المسبقة ^(١) .

٣ - تتميز الرقابة المسبقة التي يقوم بها ديوان المحاسبة بالسرعة والفورية في انجاء اعمالها واظهار نتائجها . وقد اظهر هذه السرعة والفورية واكد عليها بصورة جلية وواضحة قانون ديواننا في دولة الامارات العربية المتحدة عندما الزم الديوان بإبداء ملاحظاته بشأن مشروع العقد خلال سبعة ايام من تاريخ وصول الاوراق اليه والا امكن لجهة الادارة ابرام العقد بعد انقضاء هذه الفترة . ومما تتميز به هذه الفورية او السرعة انها تمكن ديوان المحاسبة من الحصول على رد الادارة بشأن مشروعات عقودها فوراً بسبب كسوف الموظفين المنظمين لمشروع العقد لا يزالون قائمين على رأس العمل مما يساعد على سرعة انجاز العمل الاداري والمالي وعلى فرض المسؤولية ويعطي الديوان فرصة عظيمة لمراقبة ومتابعة تنفيذ العمليات المالية اليومية عن كثب ، وهذا امر لا يمكن ان تحققه الرقابة اللاحقة التي تتم بعد فترة طويلة من انجاز التنفيذ وبعد ترتب الالتزامات المالية والقانونية .

٤ - تتميز الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة بالدور الهام الذي تلعبه في اصلاح التشريع المنظم للتصرفات المالية الخاضعة لهذه الرقابة وفي اعادة النظر في اجراءات العمليات المالية . ويمكننا ان نتحقق من اهمية هذا الدور بالاطلاع على الواقع التطبيقي للرقابة المسبقة التي يقوم بها ديواننا على مشاريع العقود في اصلاح التشريع المنظم لعقود الادارة وفي اصلاح عملية التعاقد بصفتها عملية

(١) - راجع التقرير الاول لديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة عن نتائج الرقابة المسبقة خلال المنتهين الماليين ٧٧ و ١٩٧٨ (ص ١١ - ٧٨)

اساسية من العمليات الادارية والمالية . والرقابة المسبقة هنا تلعب دورا هاما في تحقيق اصلاح الاداري والمالي وفي التنظيم وطرق العمل ، فقد حرص الديوان ، من خلال تقارير الرقابة المسبقة ، على المطالبة بعد الفسراغ التشريعي في جانب العقود في دولتنا الفتية وعلى بيان اوجه القصور والعيب في بعض القواعد القانونية التي تنظم جزءا من هذا الجانب الى الحد الذي دفع الديوان الى المطالبة بالحاج شديد في تقريره عن نتائج الرقابة المسبقة خلال النستين الماليين ١٩٧٧ و ١٩٧٨ ، بضرورة الاهتمام باصدار قانون عام لعقود الادارة في الدولة . ولم يقف ديواننا عند هذا الحد بل بين ، من خلال رقابته المسبقة ، مدى اهمية تنظيم هذا الموضوع بقانون وما يجب ان يحتويه هذا القانون بقوله « ان تنظيم عقود الادارة وما تتضمنه من شروط واحكام تمس حقوق الافراد وموالمهم يجب ان يتم بقانوني تناول تنظيم الموضوع من مرحلة اختيار المتعاقد وحتى اتمام مرحلة التنفيذ بحيث يتضمن احكاما جامعة شاملة وواضحة مرنة بعيدة عن الغموض والابهام وعن اجراءات التعقيد المعوقة لعمليات العقود وبوجه خاص عمليات توريد المواد وانجاز المشروعات على ان يتضمن التنظيم الذي سيأتي به القانون تلافي جميع المشكلات والمعوقات التي كشف عنها الواقع التطبيقي بحيث يجب ان ياتسي الحكم القانوني نابعا من واقعاالحاجة ومراعي ظروف العمل والاضاع فسي الدولة فون ان يكون هذا التنظيم مجرد احكام نظرية خالية من الجوهر وغير منسجمة مع الواقع التطبيقي في الدولة بحيث يجب ان يراعى في هذا التنظيم الدقة ومصلحة الدولة بمفتها القوامه على ادارة المرافق العامة والمشروعات فضلا عن مراعاة مصلحة المتعاقد معها . ولا شك ان اصدار قانون شامل للعقود سيؤدي الى توحيد الاحكام المتعلقة بعقود الادارة عامة والى ازالة التمدد والتضارب الحاصل بينها الان والى وضوح الاحكام وتحديد حقوق وواجبات كل من الدولة والمتعاقد معها الخ » .

وبذلك كان لديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة ، من خلال رقابته المسبقة ، الفضل في اطلاق الصيحة الاولى المدوية في الدولة للمطالبة بالاصلاح الاداري والمالي ، ولم يكتف الديوان بذلك بل شارك فسي اللجان التي شكلت لهذا الغرض ووضع مشروع قانون متكامل لعقود الادارة .

ولم يقف الديوان عند هذا الحد بل طالب بترميم القواعد المنظمة لعقود الادارة الحالية وتعديلها على الوجه الذي يحقق المصلحة المالية للدولة ، كما طالب الديوان بوضع دفتر للشروط العامة وساهم مساهمة فعالة في دراسة المشروع الذي اعدته اللجنة المشكلة لهذا الغرض وادخال التعديلات الجوهرية التي توازن ما بين مصلحة الادارة ومصلحة المتعاقد معها .

واخيرا لابد من لفت النظر الى ميزة هامة اتصفت بها رقابة الديوان المسبقة لدينا ، في مجال اصلاح الاداري والمالي ، وهي ان هذه الرقابة المسبقة لم تركز اهتمامها على كون مشروع العقد المقدم اليها مطابقا للقانون ملائما للمصلحة المالية للدولة وعلى كون القواعد القانونية المنظمة للعقود

كاملة وتحقق احسن واكفأ مستوى من التنظيم لعملية التعاقد فحسب ، وانما اهتمت هذه الرقابة اهتماما كبيرا ايضا بتحسين اصول سير العمل في عملية التعاقد من جهة وفي تنظيم واكمال مستنداتها من جهة اخرى . لذلك فقد قام الديوان ، من خلال رقابته المسبقة ، بدراسة عملية التعاقد وبمتابعتها مراحلها وتحليل عناصرها تحليلا اداريا فوجد ان الكثير منها لا يخلو من كثير من الاجراءات المعقدة التي يعود بعضها الى الاساس الذي يقوم عليه النظام نفسه في حين يعود بعضها الآخر الى خلل في سير العمليات الادارية والمالية نتيجة انخفاض مستوى كفاءة الجهاز المنفذ وعدم قدرته على انجاز هذه العمليات على المستوى المطلوب . وقد لمس ديوان المحاسبة ، من خلال رقابته المسبقة ، كل هذه الاجراءات المعوقة لتنفيذ المشروعات وعالجها في مذكرة رفعها الى مجلس الوزراء بحث فيها اساس هذه المشكلة والحلول التي يقترحها وشارك الديوان في جميع لجان الاملاح التي شكلت لهذا الغرض .

ب عيوب الرقابة المسبقة : وتبدو هذه العيوب فيما يلي :-

(١) ان اهم انتقاد يوجه الى الرقابة المسبقة ، وخاصة تلك التي يمارسها ديوان المحاسبة على مرحلة الارتباط بالنفقة وبوجه خاص تلك المفروضة على مشروعات العقود قبل ابرامها ، انها تعرقل اعمال السلطة الادارية وتسؤدي الى تاخير ابرام عقودها او عدم ابرامها احيانا ولها تتضمنه من تعقيد في اصولها واطالة في اجراءاتها ولها تملكه هذه الرقابة من سلطة رفض مشروعات العقود وعدم التأشير عليها ولها تسببه من الاسراف في تركيز السلطة مما ينجم عنه تاخير في تنفيذ المشروعات .

ويبدو هذا العيب اكثر وضوحا - كما يرى خصوم هذه الرقابة - في العقود المتعلقة بالمشروعات الانمائية التي تجند الدولة جميع طاقاتها لانجازها في اسرع وقت ولتحريرها من القيود والشكليات . لذلك ففرض رقابة مسبقة عليها سيعيق انجازها ويغوث على الدولة بل وعلى الافراد بمجموعهم الفوائد التي قصت من وراء انشائها .

ان هذا العيب على افتراض ظهوره في الرقابة المسبقة احيانا الا انه مبالغ فيه الى حد كبير لان الدول التي منحت الديوان اختصاص القيام بهذه الرقابة لم تجعل حقه هذا مطلقا وعامما بل فرضت عليه بعض القيود والمحددات للتخفيف مما اظهره تطبيقه العملي من عيوب . هذا فضلا عن هذا العيب نفسه ويغشى قيمته ويتلاشى وجوده امام المزايا التي تبدو في هذه الرقابة وامام ماتحققه من منافع كثيرة مما اتينا على ذكره اعلاه .

هذا وقد ظهر ، من خلال دراسة نظام الرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في دولة الامارات العربية المتحدة ومن واقعه التطبيقي ، ان هذه الرقابة لايمكن ان تكون السبب في تاخر ابرام العقود وانجاز المشروعات كما يلي :-

١ / لقد اظهر التطبيق العملي للرقابة المسبقة ان سبب تاخر الديوان في البت في مشروع العقد المقدم اليه لمراقبته رقابة مسبقة ، على ندرته ، لايرجع - في اغلب الاحيان - الى الديوان نفسه وانما الى الادارة المختصة نفسها بسبب تاخرها في الاجابة على الملاحظات التي يبديها الديوان على

مشروع العقد وتراخيها في تقديم الاوراق التي يطالبها باستكمالها. فلو
اسرعت جهة الادارة في الاجابة وفي ارسال الاوراق لاشرف الديوان على مشروع
العقد فور تحققه من استيفائه عناصر مشروعيته وملاءمته ولما حدث هناك اي
تاخير.

٢ / لقد الزم المشرع الديوان ، دفعا لكل تاخير ، بأن يؤخر على مشروع
العقد المقدم اليه خلال سبعة ايام من تاريخ استلامه اوراق العقد
والمستندات المتعلقة به واذا لم يخطر الديوان جهة الادارة نتيجة البت في
مشروع العقد او الاتفاق خلال هذه المدة ، كان لجهة الادارة ان تبرم العقد
دون تاشيره مسبقا من ديوان المحاسبة . وهذا يجعل الديوان يمارس رقابته
المسبقة على مشروع العقد باسرع وقت ممكن وقبل انقضاء هذه المدة كي لا يسقط
حقه في ممارسة رقابته بعد انقضائها . ولا شك ان مدة سبعة الايام هذه ليست
ابليدة الطويلة اذا ماقيمت بالمعيار الذي تستغرقها دراسة المشروع والاعلان
عن طرحه في المناقصة والبت فيه وتنظيم مشروع العقد ، هذه الاجراءات التي
تستغرق احيانا عدة اشهر لاتقل عن خمسة او ستة اشهر في احسن الظروف ، اي
مايعادل /١٨٠/ يوما تقريبا . فكل هذه المدة التي تبقى فيها اوراق
المشروع لدى الوزارة واللجان المختصة ، لاتشكل سببا في اعاقه تنفيذ
المشروع ولكن مدة سبعة الايام التي يراقب فيها ديوان المحاسبة مشروع
العقد تشكل اجراء معوقا لتنفيذ المشروع . ان هذا القول غير مقبول ولا
معقول .

٣ / ان الديوان لا يراقب جميع مشروعات العقود التي تعدها جهات الادارة
رقابة مسبقة وانما تقتصر رقابته هذه على فئة محدودة منها وهي تلك التي
تبلغ قيمتها /٥٠٠/ الف درهم فما فوق الامر الذي يجعل مشاريع العقود التي
تبلغ قيمتها دون هذا المبلغ لاتخضع للرقابة المسبقة .

٤ / ولو سلمنا جدلا بأن هذه الرقابة قد تعميق احيانا سير اعمال السلطة
الادارية برفضها التاخير على بعض مشاريع العقود الا ان مشرعنا في دولة
الامارات العربية المتحدة اوجد لجهة الادارة مخرجا تستطيع من خلاله ان تطمن
برفض الديوان امام مجلس الوزراء . فإذا اتخذ هذا المجلس على مسؤوليته
قرارا بقبول مشروع العقد امكن لجهة الادارة ان تبرمه على ان يبلغ الديوان
المجلس الوطني الاتحادي بذلك خلال اسبوع .

٥ / لقد اتخذ الديوان سياسة معينة صار عليها في عامه الاول جعلت من
رقابته المسبقة رقابة اكثر مرونة وقدرة على تحقيق اهدافها وعلى تقدير
ظروف جهة الادارة الخاضعة للرقابة تقديرا تاما وابعد ماتكون عن تاخير
تنفيذ المشروعات . وتتلخص هذه السياسة في التقليل ، بقدر الامكان ، من
اللجوء الى رفض مشاريع العقود التي قدمت له والتي جعلت الديوان يقبل
التاخير بتحفظ على بعض مشاريع العقود مع لفت نظر جهة الادارة وتنبيهها
الى المخالفة ومطالبتها بتلافيها في مشاريع العقود الاخرى التي تقدمها الى
الديوان في المستقبل . وقد اتبع الديوان هذه السياسة في العام الاول من
بدء ممارسته الرقابة المسبقة تحدوه الى ذلك الرغبة في الاخذ بأيدي

الوزارات والادارات وتقديم النصح والارشاد اللازمين لها وتوضيح الامور وكشف التصرفات غير المشروعة وغير الملاءمة بالشكل الذي ينير لها الطريق ويساعدها على تلافي هذه الاخطاء وعلى تهيئة الظروف والوسائل التي تعينها على استعمال ملطتها ، ولاسيما التقديرية ، بكثير من الدقة وعلى ادارة الاموال العامة وبما ينجم مع حكم القانون فضلا عن توفير المناخ المناسب الذي يجعل هذه الوزارات والادارات تنسجم وتآلف مع الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة .

(٢) اما الانتقاد الثاني الموجه لهذه الرقابة فهو انها تؤدي الى التدخل في عمل الادارة والى المشاركة فيه بل والى السيطرة احيانا على الجهاز الاداري . ولكن هذا الانتقاد غير مقبول لان الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة تغلب عليها صفة رقابة المشروعية اكثر من رقابة الملاءمة التي يتخذ الديوان فيها على الاغلب صفة مقدم النصح والارشاد والديوان في كل ذلك لا يملك سلطة اجراء التعديل بنفسه بداءة بل يعيده الى جهة الادارة لاتخاذ التصرف القانوني اللازم لجعله منسجما مع حكم القانون وملثما . وعمل الديوان ، بهذه الصفة ، لا يعد تدخلا منه في عمل الادارة ولا مهادنة فيه وانما هو مجرد عمل رقابي منفصل ومتميز عن عمل الادارة ، وبالتالي فانه بهذا المعنى ، لن يجرّد جهة الادارة من حق المهادنة بل يترك لها كل الحرية في ذلك ويطالبها فقط بان تكون تصرفاتها المالية صادرة ضمن حدود القانون ملائمة .

(٣) ان الرقابة المسبقة على تصرف جهة الادارة تجعل الديوان يضع يده على جزء من عملية الانفاق فقط وهو ذلك الجزء المتمثل في الارتباط بالنفقة فقط دون ان تفتح له المجال لان يمدّها الى العملية بجميع مراحلها مما يجعل رقابة الديوان المسبقة بهذا الشكل منقوصة وغير كاملة .

وهذا العيب لا يؤدي بنظرنا الى التقليل من اهمية هذه الرقابة على اعتبار ان مراقبة مرحلة الارتباط بالنفقة لا تتوقف عادة على مراقبة المراحل الثلاث التي تليها ولا ترتبط بها لان لهذه المرحلة طبيعة خاصة تميزها عن غيرها من مراحل الانفاق . فمرحلة الارتباط يغلب عليها عادة الطابع الانشائي البحت في حين تغلب على باقي المراحل الثلاث الاخرى الصفة التنفيذية . لذلك فمراقبة العمل الانشائي دون التنفيذي لا يجعل الرقابة ناقصة لان لكل منهما مجاله الخاص وكيانه المستقل .

(٤) ان الرقابة المسبقة على مشروعات عقود الادارة تتميز بطابع الاستعجال في البت في هذه المشروعات المقدمة اليه . لذلك فإنه لايتوفر لديها دوما الوقت الكافي لدراسة هذه المشروعات والمستندات المرافقة لها بدقة وعميق وامعان مما يجعلها تتصرّع في اتخاذ قرارها بالموافقة او بالرفض لتلك المشروعات ويؤدي في كثير من الاحيان الى ظهور التناقض في آرائها اثناء حكمها على مشروعات العقود المتشابهة في شروطها وقواعدها وآثارها القانونية الامر الذي يشير مخط رجال الادارة على هذه الرقابة ويورثهم القلق والتشويش حين ابرامهم للعقود فضلا عما يسببه ذلك من زعزعة الثقة في رقابة الديوان .

ان تلافي هذا الانتقاد لا يكون عادة بالاستغناء عن نظام الرقابة المسبقة على مشاريع العقود بعد ان ظهرت لنا مزاياها وفوائدها وانما بإحكام الرقابة على الموظفين القائمين بها وزيادة عددهم والتخفيف من الاعمال الموزعة عليها ومراعاة العدل والدقة والمساواة في توزيع هذه الاعمال حتى يفسح لهم المجال الكامل للاطلاع على النصوص التشريعية والاتجاهات القضائية والفقهية ومتابعة الاتجاه الذي سار عليه الديوان في بته في المعاملات المتشابهة مما يوسع من معلوماتهم القانونية ويورثهم الدقة والاتقان في انجاز العمل بنفسى المستوى من السرعة والاستعجال الذي يجب ان تتميز به رقابتهن . هذا فضلا عن وجوب اهتمام الرؤساء المباشرين لهؤلاء الموظفين بتوحيد اجتهاد الديوان وتحديد خط سيره وعدم العدول عنه الا لاسباب جوهرية هامة على الا يكون ذلك بناء على تصرف فردي من احد الموظفين وانما بناء على دراسة مشتركة تتولاها هيئة الادارة العليا مع كبار الموظفين الفنيين ذوي الشأن .

خامسا : التعاون والتنسيق في مجال الرقابة المسبقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة :-

ان التعاون والتنسيق في مجال الرقابة المسبقة بين الرقابتين الداخلية والخارجية يعتبر من الامور الهامة التي تقتضيها سلامة سير العمل المالي والاداري الامر الذي يتطلب ان يقوم هذا التعاون على المبادئ التالية :-

(١) يجب تقوية الرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة وتوسيع اختصاصاتها كلما كانت الرقابة الداخلية ضعيفة وكان مستوى كفاءة الجهاز المنفذ منخفضا وضعيفا ايضا . فإذا ما قويت الرقابة الداخلية واشتد عودها وانحسرت الرقابة الخارجية عن كثير من التصرفات المالية وامسح دورها مقصورا على تلك التصرفات التي ترتب اعباء مالية ضخمة على الدولة فقط وذلك سواء في جانب المشروعية ام الملاءمة .

(٢) يجب الحيلولة دون ازدواج العمل ما بين الرقابتين الداخلية والخارجية حتى لاتصبح الرقابة الخارجية عنصرا معوقا لسير العمل المالي يلقي ظلا ثقيلا عليه ويؤدي الى تأخر انجاز العمليات المالية .

وبناء على ماتقدم ولما كانت الادارة العامة المالية عندنا لاتزال تشكو الضعف وتحتاج الى اعادة التنظيم في كثير من جوانبها . وكانت وزارة المالية لاتزال تطبق نظام المركزية الشديدة الذي يقضي بمراقبة جميع عمليات الانفاق مركزيا في الوزارة في دائرة التدقيق الداخلي لديها . وكانت الرقابة التي تجريها هذه الدائرة هي رقابة مالية داخلية ناقصة لاتتناول مراقبة مرحلة الارتباط مراقبة دقيقة بدعوى ان وزارة المالية هي التي تتولى الشراء والاستثمار . وكان لا يوجد هناك اي تنسيق في العمل ما بين دائرتي المشتريات والاملاك من جهة ودائرة التدقيق من جهة اخرى ، كما ان ممارسة عمليات الشراء والاستثمار التي تقوم بها وزارة المالية تشكل جزءا بسيطا من عمليات التعاقد في الدولة بمجموعها . فهناك عقود الاشغال برمتها لاتراقبها وزارة المالية رقابة مالية داخلية وكذلك عقود التوريد التي

تبرمها وزارات الدفاع والداخلية والصحة والتربية (احيانا) وداثرة
المتشريفات لاتراقب مراقبة داخلية مالية من قبل وزارة المالية . لذلك كله فقد
اصبح من الضروري اخضاع كل هذه العقود للرقابة الخارجية المسبقة التي يقوم بها
ديوان المحاسبة . وهذا ما فعله قانون ديوان المحاسبة عندنا وراعاه عند تنظيمه
للرقابة المسبقة . ونفضل ان يبقى هذا النظام للرقابة الخارجية المسبقة كذلك
مادامت الرقابة الداخلية المالية من قبل وزارة المالية معدومة على بعض عمليات
التعاقد الخاصة ببعض جهات الادارة او ظلت ضعيفة على بعضها الآخر . هذا بالاضافة
الى ان كثيرا من المؤسسات العامة لاتزال حتى الان لاتلتزم بخطة محددة الاهداف
والوسائل وانما تعمل بروح من الارتجال في اطار الاهداف المقررة في نظامها ودون
مراعاة لمبدأ الاولويات او للدراسات الاقتصادية للمشروعات ودون الرجوع الى
وزارة التخطيط مما ابقى عمليات التعاقد التي تبرمها هذه المؤسسات في سبيل
القيام ببعض مشروعاتها بعيدة عن كل رقابة الامر الذي يتطلب بالضرورة اخضاعها
لرقابة الديوان المسبقة للتحقق من مدى سلامة الجدوى الاقتصادية لكل مشروع حين
مراقبتها لمشروع العقد .

وقد حققت رقابة الديوان المسبقة نتائج باهرة في هذا الميدان.

الفصل الثاني

الرقابة المرافقة

والرقابة المرافقة هي الرقابة التي تتم مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له . وقد
تأخذ هذه الرقابة بشكل تفتيش أو شكل متابعة تنفيذ .

وقد اخذ قانون ديواننا بهذا النوع من الرقابة وان كان لم يستعمل تسمية
" الرقابة المرافقة " بل اكتفى باستعمال لفظة " التفتيش " في المادة ١٣/
منه وهي يمكن ان تفني لوحدها لتفظية مفهوم الرقابة المرافقة . هذا ويمكن
لديوان ان يقوم بهذه الرقابة على جميع الهيئات الخاضعة لرقابته والتي
اتينا على ذكرها في الباب الثاني من هذه المحاضرات ، كما يمكن له ان يقوم
بهذه الرقابة بداءة من تلقاء نفسه او بناء على طلب الجهات المعنية ذاتها .

هذا وتتناول الرقابة المرافقة التي يمارسها ديوان المحاسبة مراقبة جميع
العمليات المالية اثناء تنفيذها او اثناء سير العمل فيها وذلك على اختلاف
انواع تلك العمليات واشكالها في الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان .

ويمكننا ان نعرض من هذه العمليات بوجه خاص مايلي :-

١ - ادارة المستودعات وذلك للتحقق من ان هذه الادارة تتم وفقا للقوانين

واللوائح والتعليمات وللتثبت بوجه خاص مما يلي :-

أ - صحة حركة ادخال المواد الى المستودع واخراجها منه .

ب - مطابقة الموجود الفعلي للمواد والعهد على الموجود الدفترى وبطاقات
العهد .

ج - التحقق من سلامة عمليات الجرد .

د - دراسة اسباب بعض حالات من التلف والتكس .

هـ - التحقق من سلامة الرقابة الداخلية وسير العمل فيها .

٢ - عمليات اجراء المناقصات والممارسات وارسائها وذلك للتحقق من ملامتها
ومشروعيتها وذلك اثناء سير هذه العمليات .

٣ - حركة الاموال في المندوق وفي المصارف وذلك للتأكد من صحة موجود المندوق
الفعلي والمبالغ المقبوضة والمدفوعة ومن صحة الموجود في حسابات المصارف
ومطابقة ذلك للحسابات والمستندات في الجهة الخاضعة للرقابة وللكشف المرسلة
من المصرف .

٤ - حركة الطوايع والاوراق ذات القيمة للتحقق من مدى الموجود الفعلي منها للقيود
الخاصة بها .

٥ - عمليات تنفيذ العقود على اختلاف انواعها وبوجه خاص مايتعلق منها بالمشروعات
وذلك عن طريق متابعة تنفيذها والتحقق من صحة وسلامة سير العمل التنفيذي فيها
- وتبدأ هذه المتابعة اعتبارا من لحظة ابرام العقد ووضعه موضع التنفيذ .

وتأخذ هذه المتابعة عادة المظاهر الثلاثة التالية :-

أ - المتابعة القانونية .

ب - المتابعة المادية .

ج - المتابعة المالية .

ومنحاول من خلال بحثنا لهذه الرقابة ان نوضح كل مظهر من هذه المظاهر الثلاثة .

١- المتابعة القانونية (متابعة تنفيذ شروط العقد) ٩

وهنا يركز الديوان اهتمامه على مدى تنفيذ المتعاقدين للشروط الواردة في العقد وملحقاته سواء اكانت هذه الشروط تنظيمية او اتفاقية وسواء اكان تنفيذها قد تم ضمن اطار سلطة تقديرية ام مقيدة وسواء اكانت تتعلق بالمواسفات ام غيرها . وسواء اكانت هذه الشروط واردة في اصل العقد ام في تعديلات طارئة عليه مع بحث ما اذا كان التعديل قد تم على وجه مشروع وذلك فضلا عن اهتمامه بمدى استكمال جهة الادارة لمؤيدات العقد او اكمالها في ذلك .

كل ذلك اذا كان مشروع العقد قد تم تأشيريه مسبقا من الديوان . اما اذا لم يتم ذلك إما لعدم خضوعه اصلا لرقابة الديوان المسبقة او ان جهة الادارة قد ابرمته دون ان تقدمه للديوان للتأشير عليه فلا يكتفي الديوان بمراقبة تنفيذ هذه الشروط بل يراقب مدى مشروعية وملاءمة هذه الشروط ايضا .

هذا وإذا كان التحقق من تنفيذ بعض الشروط يتطلب احيانا خبرة فنية خاصة فلا يقوم الديوان نفسه بداءة بالبت في الموضوع وانما لابد له من ان يستعين من اجل ذلك بخبراء فنيين من خارج الديوان للبت في الموضوع . ويمكننا ان نجد امثلة واضحة تكشف عن نطاق هذه المتابعة في كل من كتابي ديوان المحاسبة رقم م / ٢٨٥٠ / ٩ تاريخ ١٩٨٠ / ١١ / ٢٧ ورقم م / ١٧٤٤ / ٩ تاريخ ١٩٨١ / ٦ / ١٥ - المتضمنين تقرير ديوان المحاسبة عن متابعة تنفيذ العقود العائدة لوزارات الدولة ومؤسساتها العامة عن عامي ١٩٨٠ و ١٩٨١ .

ب - المتابعة المادية :

ونعني بالمتابعة المادية متابعة انجاز العقد من جانب محل العقد - ولاسيما مايتعلق بالمشروعات - وفقا للبرنامج الزمني المعد للتنفيذ وذلك بدءا من تسليم الموقع على العمرة التي مكن المتعاقد من البدء بالتنفيذ وانتهاء بالاستلام النهائي . وهنا يركز الديوان اهتمامه على ان نسبة المنجز الفعلي الى المنجز الكلي يجب ان تتناسب مع نسبة ماانقضى من مدة تنفيذ العقد الى مجموع مدة العقد وبالشكل الذي يعتمد الديوان منه اعتمادا كليا على برنامج التنفيذ بحيث يجب ان يكون اي قصور او نقص او تأخير في ذلك موضحة اسبابه وان يتحقق الديوان من استخدام جهة الادارة المؤيد القانوني المقرر في العقد او في نظام العقود من فرض غرامات او سحب اعمال وتنفيذ على حسابه او فسخ عقد وذلك وفقا لظروف كل حاله وفي ضوء السبب الذي ادى الى ذلك التأخير او النقص او القصور . واذا كان التأخير مبررا نظرا لقوة القاهرة او بسبب من الادارة او لتنفيذ بعض الاضافات فلا بد من التحقق من مدى ملاءمة المدة المحددة لمدة التأخير والتحقق من انه ليست هناك مبالغة في التمديد .

ومما تجدر الاشارة اليه انه يمكن للديوان ان يستفيد من خبرة الاستشاري المشرف على المشروع في تحديد نسب الانجاز ودقته وعلاقتها بنسبة المدة الا اذا ظهر له وجود تقصير فادح او ثواطء سافر بينه وبين المقاول فيمكنه ، والحالة هذه او وجد ضرورة الى خبرة فنية ان يستعين بها من خارج الديوان للحكم على كل ذلك .

هذا وقد حوى تقرير الديوان الآنف الذكر في البند السابق الشيء الكثير من الملاحظات المتعلقة بهذه المتابعة المادية ولاسيما فيما يتعلق بالتأخير والاستلام ومواريثه أحيانا وبخاصة الاستلام المؤقت .

ج - المتابعة المالية :

ونعني بالمتابعة المالية الاهتمام بالأمور التالية :-

- ١ - التحقق من دفع التأمين النهائي المقرر في العقد .
- ٢ - ألا يتم دفع أية دفعات على الحساب إلا بناء على نص في العقد مستندا إلى قاعدة قانونية عامة تجيز ذلك وبناء على كفالة مصرفية مقبولة .
- ولاشك أن هذين الأمرين وإن كانا من الممكن أن يدخلوا ضمن المتابعة القانونية وإن تهتم بها الرقابة اللاحقة إلا أنه من المفيد أيضا أن تهتم بهما المتابعة المالية .

٣ - تحديد نسبة المبالغ المدفوعة إلى مجموع المقابل المالي للعقد ومقارنة هذه النسبة بنسبة المنجز الفعلي إلى المنجز الكلي لتحديد مدى التوازن ما بين الجانب المادي والجانب المالي للعقد مع ضرورة حصر الانحرافات عن ذلك وببيان الأسباب .

٤ - التحقق مما إذا كان الانفاق على تنفيذ العقد أو مجموعة العقود المتعلقة بالمشروع أن تعدت - هو ضمن التكلفة الكلية للمشروع وذلك بالشكل الذي لو زادت فيه التكلفة فإنه لابد من تبريرها ودراسة أسبابها وتحديد ما إذا كانت هذه الأسباب مقبولة أم لا وخاصة دراسة ما إذا كانت هناك عناصر من التبذير والاسراف تجعل التكلفة تخرج عن الدراسات الاقتصادية والمالية للمشروع أو أن هناك إضافات مبررة أو أية أسباب أخرى تسببت في تلك الزيادة .

ويمكن هنا للديوان أيضا أن يستعين بالخبرة الفنية من خارجه إن رأى ضرورة إلى ذلك .

هذا ويمكننا أن نجد المطلوب التطبيقي لمتابعة تنفيذ عقود الأشغال ولا سيما في جانبي المتابعة المادية والمالية موضحا في البطاقة التي أعدها الديوان لذلك والتي نوردتها فيما يلي :-

هذا وفي ختام حديثنا عن الرقابة المرافقة نقول أنه يمكن أن يستفيد الديوان من هذه الرقابة وامكاناتها للحصول على المعلومات اللازمة لاستكمال التحقيق في المخالفات المالية ، خاصة وإن هذه الرقابة تعتمد اعتمادا كلياً على الرقابة التقديرية التي تمكن الديوان من الاتمال بمن يشاء من الموظفين كما تمكنه من طلب جميع المعلومات والاطلاع على جميع المستندات والسجلات اللازمة كما أنه الاستعانة بالخبراء في الأمور التي تشوق معرفتها والكشف عن حقيقتها على خبرة فنية .

الفصل الثالث الرقابة اللاحقة

حتى نتمكن من بحث الرقابة اللاحقة التي يمارسها ديوان المحاسبة ، لابد لنسأ
من ان نقسم البحث الى الاقسام التالية :-

- ١ - تعريف الرقابة اللاحقة والمور التي اتخذتها حين التطبيق لدى بعض الدول.
- ٢ - نطاق الرقابة اللاحقة .
- ٣ - اجراءات الرقابة اللاحقة .

اولا: تعريف الرقابة اللاحقة والمور التي اتخذتها حين التطبيق لدى بعض الدول :-

ان الرقابة المالية اللاحقة التي يمارسها ديوان المحاسبة هي تلك
الرقابة التي يجريها الديوان على العمليات المالية على اختلاف انواعها لدى
الهيئات الخاضعة لرقابته وذلك بعد اتمام تنفيذ تلك العمليات ، اي بعد
استكمالها جميع المراحل والاجراءات المقررة لها قانونا والمتعلقة بذلك
التنفيذ .

لقد تبنت هذا النوع من الرقابة جميع دول العالم الاخذة بنظام رقابة
ديوان المحاسبة الا انها اختلفت في كيفية تطبيقه متبعة في ذلك اشكالا
واساليب متباينة ، حسب نظام وظروف كل دولة . ولكن رغم ذلك يمكننا ان نحصر
هذه الاشكال في صورتين رئيسيتين كما يلي :-

١ - النظام القضائي : وهو النظام الذي يتخذ الديوان عند ممارسته للرقابة
اللاحقة في ظله شكلا قضائيا اي شكل محكمة وذلك من حيث اظهاره لنتائج الرقابة
او حيث استعماله للمؤيدات القانونية بحق المخالفين .

واوضح مثال يعبر عن هذا الاسلوب تعبيرا صادقا النظام الموري القديم
والنظام الفرنسي والنظام اللبناني .

٢ - النظام الإداري : وهو الذي يبدو الديوان فيه ، عند قيامه بالرقابة
اللاحقة ، بمودة ادارة من حيث اسلوب كشف المخالفات وتوجيه الملاحظات والبيوت
في نتائج الرقابة . اما استعمال المؤيدات ذات الطبيعة القضائية ضد مرتكبي
المخالفات فيتم من قبل مجلس تأديب مستقل عن الديوان . ولكن الاخذ بهذا
النظام لايمتنع الديوان في بعض الدول من القيام بالتحقيق في المخالفات
المالية ومطالبة السلطات المختصة الادارية فرض العقوبات التأديبية الخفيفة
بموجب قرارات ادارية على بعض الموظفين ومن احالة الاوراق الى المجلس
التأديبي المشار اليه آنفا ومن الحجز على الاموال وطلب استرداد الاموال
الخائصة وخير مثال يصور لنا هذا النظام من الرقابة اللاحقة في ظل النظام
الاداري ، نظامنا في الامارات العربية المتحدة .

ثانيا : نطاق الرقابة اللاحقة : - ان البحث في نطاق الرقابة اللاحقة يقتضي منا ان
نبحث الموضوع من جوانب ثلاثة كما يلي :-

- ١ - من حيث الهيئات الخاضعة لهذه الرقابة .
- ٢ - من حيث العمليات المالية التي تتناولها هذه الرقابة .
- ٣ - من حيث طبيعة الرقابة وماهيتها .

هذا ولما كنا قد قمنا ببحث الجانب الاول من هذا النطاق في الباب الثاني من هذه المحاضرات الذي خصمناه لبحث الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان لسدا نكتفي بذلك منعاً للتكرار .

اما الجانبان الثاني والثالث من هذا النطاق فنفضل بحثهما معا بالشكل الذي نتخذ فيه من عناصر بحث نطاق الرقابة من حيث الطبيعة والماهية تقصيصاً رئيسياً ونبحث ضمن هذه العناصر الرئيسية عناصر فرعية هي انواع العمليات المالية .

وتأسيماً على ذلك فسوف نقسم البحث هنا الى ثلاثة اقسام نتناول في اولها :- بحث رقابة المشروعية وفي ثانيها : رقابة المحاسبة وفي ثالثها : رقابة الكفاءة ، وسنحاول في بحث كل قسم من هذه الاقسام تحديد مدى شمول كل نوع من انواع هذه الرقابة للعمليات المالية الخاضعة للرقابة اللاحقة التي نمت عليها المادة ١٠/ من قانون الديوان والتي يمكن ان نحصرها فيما يلي :-

- ١ - عمليات الإيرادات العامة .
- ٢ - عمليات النفقات العامة .
- ٣ - عمليات حسابات الترمية .
- ٤ - عمليات القروض .
- ٥ - عمليات المستودعات .
- ٦ - عمليات الاستثمارات .

٢ - رقابة المشروعية :-

ونقدم برقابة المشروعية هنا (التي قد يسميها البعض بالرقابة النظامية او القانونية او اللائحية) ان يتحقق الديوان عند مراقبته للعمليات المالية من مطابقتها للقانون بمعناه العام وذلك ضمن المفهوم الذي حددناه « للقانون » حيث حديثنا عن الرقابة المسبقة في الفصل الاول من هذا الباب ولا داعي لتكرار ذلك هنا .

هذا ويمكننا ان نتلخص الاساس القانوني لهذه الرقابة في قانون ديواننا رقم ٧/ لسنة ١٩٧٦ من خلال رجوعنا الى المادة ١/ منه في المقطع الثاني منها التي تقول « ... ويتحقق (اي الديوان) بوجه خاص من مشروعية ادارة الاموال (اي اموال الدولة) » كما يمكننا ان نجد تأكيداً لهذا الاساس في اغلب العمليات المالية التي اتينا على ذكرها اعلاه والتي نستعرضها لنوضح نطاق مراقبة المشروعية التي يمارسها الديوان في كل منها كما يلي :-

١ - العمليات المتعلقة بالإيرادات العامة :

وهنا يقوم الديوان بمراقبة جميع المراحل التي تمر بها كل عملية من عمليات الإيرادات سواء في مرحلة التحقق (الربط) او في مرحلة التحصيل او في مرحلة التوريد في ضوء القواعد القانونية النافذة لكل عملية من هذه العمليات . ويبدو هذا الامر واضحاً فيما يسمى في الميزانية العامة للدولة « بإيرادات الوزارات » التي تبدو بوجه خاص في مورة رسوم او في مورة غرامات والتي تنظمها قواعد قانونية مختلفة في انواعها ومستوياتها موزعة الواقعة المنقشة لدين الإيراد في ذمة الفرد والديوان هنا يراقب جميع المستندات

المؤيدة لعملية الايراد ويتحقق من مشروعيتها الشكائية والموضوعية ولم يكتفِ الديوان بمراقبة عمليات الايراد هذه بل ركز اهتمامه على عمليات ايرادات مساهمات الامارات التي تشكل الايراد ذا الاهمية النسبية الكبرى ، والتي اعتبر الديوان ملطة وزارة المالية في متابعة تحصيلها وتوريدها ملطة مقيدة واخضعها لرقابة المشروعية بالشكل الذي اعتبر فيه صدور قانون الميزانية بمشابة واقعة منشئة لدين هذه المساهمة بحيث اذا عرضت ظروف سببت تاخر تحصيلها وتوريدها فيجب الا تقل نسبة ماحصل في نهاية اي شهر من اشهر السنة المالية نسبة مجموع مامضى من اشهر الى مجموع اشهر السنة المالية وبذلك يكون الديوان قد راقب سياسة توريد هذه المساهمات ووضع لها قواعد محددة رغم انها لاتوجد لها قواعد قانونية تفصيلية تحكمها غير نى الدستور وقانون الميزانية.

هذا وديواننا عندما يراقب مشروعية عمليات الايرادات هذه جميعها فانها ينطلق من نى الفقرة ١/ من المادة ١٠/ من قانونه التي تقول : «يمارس الديوان ، نسي مجال الرقابة اللاحقة ، الاختصاصات التالية :-

١ - التحقق من ان الاجهزة الادارية قد قامت بتحصيل الايرادات المستحقة للدولة وتوريدها وضافتها الى الحسابات الخاصة بها .

« ويقوم الديوان ، في سبيل ذلك بالتدقيق في المستندات والبيانات والحسابات للتحقق من صحة حسابات تلك المستحقات وللتثبت من ان المتحمل هو المستحق قانونا ومن ان العمليات المالية المتعلقة بتحصيل تلك المستحقات وتوريدها قد تمت بصورة نظامية واصولية وفقا للقوانين واللوائح والانظمة المالية والحسابية ».

ويمكننا ان نكون فكرة واضحة عن مدى مراقبة الديوان لمشروعية عمليات الايراد من خلال رجوعنا الى التقارير المبدئية التي قدمها الديوان لجهات الادارة ولاسيما مااورده بوجه خاص في تقريره العام الاول ^(١) .

٢ - عمليات النفقات العامة :

نمت الفقرة ٢/ من المادة ١٠/ من قانون ديواننا - وهي بمدد عرض الاختصاصات التي يمارسها الديوان في مجال الرقابة اللاحقة على مايلي :-

« التحقق من ان النفقات قد صدفت ضمن حدود الاعتمادات المقررة لها نسي الميزانية التقديرية وبما يتفق مع الاهداف التي خضمت من اجلها تلك الاعتمادات وان عملية الانفاق بجميع مراحلها قد تمت طبقا للقوانين واللوائح والتعليمات المالية والحسابية واحكام الميزانية ».

« وفي سبيل ذلك يقوم الديوان بوجه خاص بالتحقق من ان التصرفات المالية قد تمت طبقا للقوانين واللوائح المالية والحسابية واحكام الميزانية ».

ويبدو من خلال دراسة هذه الفقرة ان الديوان يراقب مشروعية كل مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية الانفاق وهي الارتباط (اي عقد النفقة) والتصويبة (اي التصفية) والامر بالصرف والدفع الفعلي ، بحيث يتحقق في كل مرحلة من توفير المستندات الاصلية المثبتة لها ومن ان تنظيم كل مستند ، من حيث شكله وموضوعه ، قد جاء مطابقا للقانون بمعناه العام بدءا من الدستور فالقانون فالمرسوم فقرار مجلس الوزراء فالقرار الوزاري فالتمميم ولا يكتفي الديوان بهذا الحد فقط بل

يتحقق من مشروعية كل قاعدة قانونية ويتأكد بأنها قد صدرت بالمطابقة او بالتنفيذ للقاعدة العليا .

وسنعرض في بحثنا هنا لعملية الانفاق اهم الجوانب التي يجب ان نركز اهتمامنا عليها حين مراقبتنا لمشروعية كل مرحلة من مراحل هذه العملية مبتدئين بمرحلة الارتباط .

١ - مرحلة الارتباط بالنفقة :

لقد كشف التطبيق العملي لمرحلة الارتباط عن ان الواقعة او الاداة التي تعبّر عن هذه المرحلة تختلف من حيث شكلها او موضوعها باختلاف نوع النفقة التي تتعلق بها تلك الواقعة او الاداة والتي تبدو بوجه خاص في النوعين التاليين من انواع النفقات وهما :-

١ - النفقات المتعلقة بالرواتب والاجور وما في حكمها اي مايندرج عادة تحت الباب الاول من الميزانية العامة للدولة .

٢ - النفقات الناجمة عن اتفاق ارادتين اي عن العقود .

وحتى هذين النوعين من النفقات لن نتناول بحث مرحلة الارتباط جميعها وبكامل تفصيل بل سنركز البحث على الاهتمام بالقضايا الجوهرية فقط .

ولابد لنا قبل البحث في هاتين النقطتين من التأكيد على انه لايجوز الارتباط بنفقة ما الا بناء على وجه يجيزه القانون ومن قبل الشخص الذي حدده القانون .

١ - ومن اجل التحقق من مشروعية الارتباط بنفقات الباب الاول يقتضي الامر المطالبة ، باديء ذي بدء ، بالمرسوم او بالقرار الذي تضمن الارتباط بالنفقة سواء اكان متعلقا بالتعيين او بمنح علاوة او ترقية او ايفاد بمهمة للدراسة او لدورة تدريبية او غير ذلك من المراسيم او القرارات المنشئة لديون في خدمة الدولة والتي تترتب عليها اثار مالية . وهنا لانكتفي بالوقوف عند حد وجود المرسوم او القرار مرافقا لمستند الصرف حتى نعتبر تلك النفقة مشروعة بل يتطلب الامر منا ان نفحص مشروعية ذلك المرسوم او القرار من زاوية التحقق من مشروعية اركانه والشروط المتعلقة بتلك الاركان ، وذلك بالرجوع الى جميع القواعد القانونية المتعلقة بذلك المرسوم او القرار ايا كان مستواها في سلم تدرج القواعد القانونية ومراعاة الاتجاهات التي سار الديوان في تفسيره لتلك القواعد حتى لا يحدث تناقض في الاراء ما بين اداراته ومراقباته فضلا عن الرجوع الى ملف الموظف للاطلاع على جميع المستندات والوثائق التي تكون القناعة الكاملة لدى ديوان المحاسبة بمشروعية النفقة كما يجب الرجوع ، في بعض الحالات الى السجلات المتعلقة بالارتباط للتحقق من توفر الاعتماد حين صدور القرار او المرسوم ذلك لان الاعتماد يعتبر شرطا من شروط مشروعية ركن المحل في القرار او المرسوم فضلا عن الرجوع الى ملاك جهة الادارة للتحقق من توفر العدد الذي يسمح بالتعيين او الترقية .

وبعد الانتهاء من مراقبة مشروعية المرسوم او القرار من خلال القواعد القانونية والمستندات المتعلقة به نتحقق من سلامة تاريخ نفاذه ومشروعية تاريخ سريان اثاره المالية من حيث كون ذلك النفاذ او السريان قد تم بأثر حال ام بأثر رجعي

وما اذا كان ذلك كله مطابقا للقانون ام لا فضلا عن التحقق من سلامة صدور اجراء الذاتية - ان تطلب النظام وجوده - ومن متى بقاءه - من حيث محتواه ونفاذه - ضمن حدود المرسوم او القرار وتاريخ نفاذه او صريانه .

٢ - اما النفقات الناجمة عن اتفاق ارادتين اي عن عقد ، فيجب ان تميز ما بين نوعين اثنين من العقود كما يلي : -

(١) اذا بلغت قيمة العقد نصف مليون درهم فأكثر ، فأول ما يجب ان يهتم المدقق به هو ان يتحقق مما اذا كان العقد قد تم التأشير عليه مسبقا من ديوان المحاسبة قبل ابرامه فإذا كان لم يتم ذلك التأشير المسبق على مشروع العقد قبل ابرامه اعتبر المدقق ذلك مخالفة مالية ذلك لان تأشير الديوان على مثل هذا العقد تعتبر شرطا من شروط مشروعيته لذلك يتوجب على المدقق المطالبة باتخاذ جميع الاجراءات المالية والتأديبية تجاه المسؤولين في جهة الادارة وفقا للقواعد التي قررها قانون الديوان واوضحتها التعليمات المادرة عن رئيس الديوان برقم ١١/ لسنة ١٩٧٨ وتعديلاتها وذلك بعد ان يكون هذا المدقق قد قام بفحص العقد والمستندات المرافقة له بدءا من اول اجراء في اختيار المتعاقد مع جهة الادارة وحتى اتمام ابرام العقد .

اما اذا كان مشروع العقد مؤثرا من الديوان مسبقا قبل ابرامه فيكتفي المدقق ، استكمالا لمراقبة مرحلة الارتباط ، بأن يتحقق من تقديم التامين النهائي ومن توقيع المشروع من الجهات المختصة التي حددها القانون ومن تنفيذ التخفيضات التي اوردتها مراقبات الرقابة المسبقة على مشروع العقد ان وجبت .

(٢) اما اذا كانت قيمة العقد اقل من نصف مليون درهم فعلى المدقق ان يقوم بفحص جميع الجوانب في العقد التي اشرنا اليها في الفقرة السابقة بالنسبة للمعقود الذي تبلغ قيمته نصف مليون درهم واكثر والذي لم يتم تأشير مسبقا من ديوان المحاسبة اذ يعتبر المدقق نفسه وهو يمارس الرقابة اللاحقة عليه وكان العقد قد قدم اليه للتأشير عليه والشهادة في مدى مشروعيته .

٢ - مرحلة التسوية (التصفية) :

يركز المدقق في هذه المرحلة على التحقق مما اذا كان حصر دين النفقة وحسابها قد تم على وجه صحيح ومطابق للقانون ، ومما اذا كانت تلك النفقة مستحقة قانونا على جهة الادارة ، وعليه في سبيل ذلك ان يتحقق من واقعة استحقاق النفقة - حسب نوع النفقة - اي مما اذا كانت الخدمات قد اديت والاشغال قد انجزت والمواد قد سلمت وذلك بطلب جميع البيانات والمستندات التي تكون القناعة الكاملة لديه بقانونية الاستحقاق ، فإذا كانت النفقة راتبا مثلا فمما يجب ان يتحقق منه المدقق في هذه المرحلة ان الموظف لم ينقطع عن العمل على وجه غير قانوني وانه لم يحمل على اجازة بلا راتب فضلا عن تحققه من صحة حساب الراتب والبدلات في ضوء مرسوم او قرار التعمين والقواعد القانونية المنظمة لذلك . واذا كانت النفقة قيمة مواد موددة فمما يجب ان يتحقق منه المدقق في ان المواد قد استلمت على وجه قانوني وانها قد ادخلت المستودع فعلا خلال السنة التي تمسود اليها تلك النفقة وانه قد تم حساب قيمتها وفقا للاحكام والشروط وجداول الاسعار

في العقد . وعلى المدقق الا يكتفي في كل ذلك بالاوراق التي بين يديه بل يجب عليه ، وخاصة في القضايا الجوهرية وفي النفقات الكبيرة ، ان يقوم بزيارات ميدانية لجهة الادارة او لمستودعاتها او لمشروعاتها مستفيدا من قواعد الرقابة المرافقة لاجراء التفتيش وللتحقق من سلامة الوثائق والمعلومات المقدمة اليه على ان يتم ذلك كله بالتنسيق مع المراقبات المختصة بشؤون المستودعات وبشؤون متابعة تنفيذ العقود والمشروعات .

٣ - مرحلة الامر بالصرف :-

ويتحقق المدقق في هذه المرحلة من سلامة صدور مستند الصرف من الجهة المختصة التي حددها القانون وانه صادر باسم صاحب الاستحقاق او وكيله القانوني بموجب وكالة صادرة عن الجهات الرسمية في الدولة وممدقة حسب الامول ومن ان النفقة التي تضمنها ذلك المستند قد امر بصرفها على الاعتماد المخصص لها في الميزانية من حيث الوزارة والادارة والمهبط والبنود ومن ان النفقة هي ضمن حدود الاعتماد، وهدفه المستخلص من عنوان البنود ، فضلا عن اهتمام المدقق بالتحقق من ان الرقابة الداخلية قد اجرت فحصها للنفقة وشهدت بقانونيتها وبمحة حسابها قبل الدفع الفعلي وذلك بالاضافة الى اهتمامه بالتحقق من صحة توقيعات المسؤولين وبوجه خاص امر المصرف ورئيس الرقابة الداخلية .

٤ - مرحلة الدفع الفعلي :-

ويتحقق المدقق في هذه المرحلة من ان المبلغ المدفوع هو المبلغ المستحق قانونا بعد تنزيل جميع الاستقطاعات منه وتوريدها الى الجهات المختصة بها كالايرادات والطف والامانات وغيرها فضلا عن التحقق من ان مستلم المبلغ هو الدائن صاحب الاستحقاق او وكيله القانوني بموجب وكالة صادرة عن الجهات الرسمية في الدولة او ممدقة حسب الامول منها تسمح له بالقبض نيابة عنه . هذا اذا تم استلام المبلغ نقدا او شيكا اما اذا كان تحويلا فيجب التحقق من ان المبلغ قد حول الى الحساب الجاري الذي حدده صاحب الاستحقاق فسي وثيقة صالحة للاحتجاج بها . اما اذا كان القبض معتمدا بالقبض نيابة عن عدد من الاشخاص ذوي الاستحقاق فلا بد من تحقق المدقق من ان هذا المعتمد قد قام بدفع المبالغ الى المستحقين نتيجة توقيع كل منهم بما يفيد قبضه المبلغ .

ويمكننا ان نجد امثلة توضح نطاق رقابة الديوان على مشروعات عمليات الانفاق من خلال اطلعنا على التقرير العام الاول للديوان^(١) .

(١) - راجع (صفحة ١٢٢ - ٢٢١ من هذا التقرير) .

٣ - عمليات حسابات التسوية :

ويراقب الديوان مشروعية هذه العمليات سواء ماكان منها دائئا او مدينا ، اي ماكان منها بصورة امانات او بصورة ملف ، وذلك بالشكل الذي يتحقق فيه من ان دفع المبالغ او تقاضيها ، بالنسبة لكل عملية من هذه العمليات يتم على الوجه الذي يتفق مع حكم القانون بمعناه العام . ومما تجدر الاشارة اليه ان هذه العمليات لم تنظم عندنا في الامارات العربية المتحدة بعد بقانون يضع لها الاساس القانوني . بل بعضها منها تقرر بقرارات من مجلس الوزراء ، وبعضها الاخر بقرارات من وزير المالية . بل اغلبها بتعليمات صادرة عن وزارة المالية . وهناك امثلة عديدة تكشف عن نطاق الواقع التطبيقي لهذه الرقابة في تقارير الديوان على اختلاف مستوياتها . ولاسيما التقرير العام الاول (١) .

٤ - عمليات القروض :

ان رقابة المشروعية التي يمارسها الديوان على عمليات القروض لاتقف عند التحقق من توريد اصل القروض وفائدته ، وببحث مشروعية شروط واحكام عقده ، بل يهتم الديوان بوجه خاص ، حين مراقبته للقرض ببحت مدى احقية الجهة الدافعة للقرض قانونا بدفع مثل ذلك القرض . ويبدو هذا الاتجاه واضحا بشكل خاص حين مراقبة الديوان للقروض التي دفعها مجلس النقد ، وذلك على الوجه الذي رمز فيه الديوان رقابته ، منطلقا من قانون المجلس المذكور على الجهة التي تتقاضى القرض . واعترض على القروض التي دفعها المجلس الى غير المصارف المرخص لها بالعمل في الدولة ، كالقروض المدفوعة الى المصارف ذات الترخيص المحدود ، او التي لم يرخص لها اطلاقا ، او الى بعض الشركات او المؤسسات او الى الامارات .

كما ركز هذه الرقابة على مدة القرض من جهة اخرى ، وبذلك اعترض على كل قرض دفعه المجلس لمدة تتجاوز /٦/ اشهر ، وهي المدة القصوى المقررة في قانونه ، كما اهتم الديوان حين مراقبته هذه القروض ، بمراقبة الضمانات المقررة على القرض حماية لحقوق الدولة والاشخاص المعنوية العامة . وقد ادى به ذلك الى رفض جميع القروض التي لم يتقرر لها ضمان ، او لم يتمد ضمانها بمدة الضمان الذي نص عليه القانون . فمثلا بالنسبة للقروض التي يقدمها مجلس النقد رفض كل الضمانات التي لاتبدو بصورة اذن الخزانة والسندات الصادرة عن دولة الامارات او المضمونة من قبلها . ويمكننا ان نطلع على تفصيلات اكبر في هذا الجانب من خلال رجوعنا الى التقرير العام الاول للديوان (١) .

٥ - عمليات الاستثمار :

لقد اهتم ديواننا اهتماما واضحا بالجانب القانوني لعمليات الاستثمارات ، ويبدو هذا الاتجاه اكثر وضوحا في مراقبة الديوان لعمليات الاستثمارات في مجلس النقد . وهنا لم يعترف الديوان للمجلس بسلطة تقديرية في تحديد انواع الاستثمارات التي يستخدم فيها اموال الدولة في الاحوال التي جمل فيها المشرع سلطته مقيدة . بل الزم الديوان المجلس ان يبقى ضمن تلك الحدود التي وضعها القانون . ويبدو هذا الامر بوجه خاص في الاستثمارات المتعلقة بالدرهم التي رفض الديوان جميع عمليات الاستثمار

الخارجية المادرة بالدرهم ، نظرا لمخالفة ذلك للقانون الذي يشترط ان تكون استثمارات المجلس بالدرهم مقصورة على ماكان منها بمورة اذون خزانة صادرة عن حكومة دولة الامارات ، او بمورة سندات حكومية ، او سندات مضمونة من قبل دولة الامارات . اما ماكان منها بمورة سندات صادرة عن هيئات اجنبية ، او بمورة سندات مضمونة من حكومات اجنبية ، فانها غير مقبولة ، خاصة وان اغلبها رفض بسبب عدم وجود ضمان كلية او لان الضمان من هيئات ومؤسسات خاصة اجنبية . هذا ولم يقف الديوان في رقابته عند حدود مشروعية نوع السند الذي استثمرت فيه الاموال ، بل امتد الى بحث مدى مشروعية اجراءات تصديق الاتفاقية المتعلقة بتلك السندات والشهادات المادرة بشأنها . فقد رفض الديوان الشهادات المادرة عن مكاتب استشارية قانونية خاصة ، في حين انها كسان يجب ان تصدر عن مستشار الدولة القانوني او وزير العدل فيها ، حسب الحال ، ووفقا للنظام الدستوري والقانوني المطبق في كل دولة ، على الوجه الذي يجب ان تتكون فيه القناعة بمورة كاملة ورسمية بان تلك المستندات والاتفاقات تطابق من حيث شكلها وموضوعها دستور الدولة وقوانينها وانظمتها ، وان تصدر بشأنها شهادة من ادارة متخصصة في مجلس النقد تعلن عن موافقة هذه المجلس على ماورد في شهادة مستشار الدولة من معلومات ، بعد التحقق منها عن طريق الرجوع الى الوثائق المرافقة لتلك الشهادة والتأكد من سلامة التفويض بالاختصاص ، وبالتوقيع والتصديقات الرسمية على الاوراق .

وقد اكد الديوان على اهمية وجود مثل هذه الاداة القانونية المتخصصة لدراسة هذه الشهادات وابداء الرأي في مشاريع الاتفاقات التي تبرم باسم المجلس وصياغتها ، لان هذا يعتبر امرا ضروريا ، خاصة اذا علمنا ان كل تلك الاتفاقات تتضمن تصرفا بملايين بل وبمليارات من اموال الدولة الممهود بإدارتها الى مجلس النقد ، وليس تصرفا باموال مصرف تجاري عادي يتبع مختلف انواع الاساليب التجارية ولا يتردد في الاعتماد على عنصر المخاطرة في سبيل الوصول الى الربح .

هذا ولم يكتف الديوان ، من خلال مراقبته مشروعية عمليات الاستثمارات ، بالاعتراض على السندات المحررة بالدرهم المادرة من غير دولة الامارات ، بل اعترض على عمليات الاستثمار التي تمت بمورة سندات محررة بالعملة الاجنبية ايضا ، ولم يقبل منها الا ما قبله القانون ، وهي اذونات خزانة صادرة عن حكومات اجنبية ، او سندات صادرة عن حكومات اجنبية ، او منظمات دولية تكون الامارات العربية المتحدة عضوا فيها ، او سندات مضمونة من حكومات اجنبية او منظمات دولية تكون الامارات العربية المتحدة عضوا فيها . لذلك فقد رفض الديوان الجزء الاكبر من السندات المادرة بالعملة الاجنبية لانها صدرت بمورة سندات اذنية عن مارك وفركات وهيئات خاصة اجنبية وغير مضمونة من الحكومات . ولعل السبب الرئيسي الهام الذي دفع الديوان الى التشدد في مراقبة هذه السندات والتركيز على مشروعيتها وعلى ان تأتي مطابقة للقانون ، هو كونها من السندات التي يحتفظ فيها المجلس كاحتياطي من اصول الخارجية ، والتي يجب ان تكون متمتعة بأعلى ما يمكن من مستويات الضمان نظرا لكونها تمثل جزءا هاما من اجزاء التغطية النقدية ، الامر الذي جعل الديوان يطالب باستبعادها والتخلي عنها نظرا لما لها من آثار سيئة على مستوى قيمة العملة الوطنية في الدولة .

ب - الرقابة المحاسبية :-

وهي الوجه الثاني من وجوه الرقابة التي تهتم بها الرقابة اللاحقة التي يقوم بها ديواننا ويمكننا ان نلخص مهمة هذه الرقابة بالقول بانها تلك الرقابة التي تهتم بالتدقيق في قيود جميع العمليات المالية في الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وفي البيانات المحاسبية المتعلقة بتلك الهيئات بالشكل الذي يتضمن فيه هذا التدقيق التحقق من سلامة توجيه تلك القيود ومتابعة ترحيلها في مختلف السجلات والدفاتر ومطابقتها للمستندات المؤيدة لها والقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظم المحاسبية فضلا عن التحقق من سلامة الارقام الواردة في مشروع الحساب الختامي للدولة وفي الميزانية العمومية وفي الحسابات الختامية على اختلاف انواعها للهيئات الاخرى للوصول بالديوان الى القناعة الكاملة التي تجعله يقرر ان تلك الحسابات صحيحة وان الميزانية العمومية للهيئة الخاضعة لرقابته تمثل المركز المالي الحقيقي لها تمثيلا صحيحا ، ولابد من اجل الوصول الى ذلك مسن تحقيق وتقدير كل عنصر من عناصر الموجودات والمطلوبات في جانبي الميزانية العمومية من جهة فضلا عن التحقق من عناصر كل من حسابات التشغيل والمتاجرة والارباح والخمائر وتوزيع الارباح من جهة اخرى . كل ذلك وفقا للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي للهيئة الخاضعة للرقابة وللقواعد المتعارف عليها محاسبيا في حال عدم وجود قواعد منصوص عليها .

هذا وقد اكد قانوننا على ضرورة القيام بهذه الرقابة في الفقرة ٨/ من المادة ١٠/ كما اكدت ذلك التعليمات في المادة ٢٥/ منها.

ومما تجدر الاشارة اليه ان ديواننا ، قد وضع في حسابه وهو يمارس هذا النوع من الرقابة ان يعتمد في جزء كبير منها على الرقابة الداخلية . ولكن ديواننا لا يقرر ذلك بداءة وانما بعد دراسته نظام هذه الرقابة وقدرتها على القيام باعمالها وجدارتها في ان توفر الاطمئنان في نفوس ممثلي الديوان .

ج - رقابة الكفاءة :

وهذا هو المظهر الثالث الذي تبدو فيه رقابة ديواننا اللاحقة . ولاشك ان تعبير " رقابة الكفاءة " هو تعبير واسع يستغرق اشكالا وجوانب كثيرة يمكن ان تعبر عنها هذه الرقابة ، ولكن مع ذلك يمكننا ، وانطلاقا من المبادئ التي ارماها قانون ديواننا في الامارات العربية المتحدة ، ان نقسم رقابة الكفاءة بالمعنى التي تمارس بها الى ثلاثة اقسام كما يلي :-

- ١ - رقابة كفاءة التنظيم .
- ٢ - رقابة كفاءة سير العمليات المالية .
- ٣ - رقابة كفاءة ادارة المال العام ونتائج العمل المتحقق .

(١) رقابة كفاءة التنظيم :

وهنا تتناول رقابة الديوان مراقبة مدى كفاءة التنظيم الذي تضمنته القواعد القانونية على اختلاف مستوياتها اعتبارا من الدستور وحتى ادنى التعليمات مستوى واكثرها تفصيلا بالشكل الذي تتركز فيه هذه الرقابة حول مدى ملاءمة تلك القواعد فقط دون مشروعيتها ومراعاتها لمبدأ التدرج الشكلي او الموضوعي ، وتدخل هذه الرقابة ضمن رقابة المشروعية . ولا شك ان اكثر ما تهتم به هذه الرقابة لكفاءة التنظيم هو مراقبة كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الهيئة الخاضعة للرقابة. ولاشك ان الحكم على ذلك له اثره الكبير في تحديد نطاق الرقابة التي يمارسها الديوان وفي تحديد نسبة ما يمكن ان يراقبه من عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة اخذا بنظام الرقابة الانتقائية او الاختيارية .

وقد ارسى قانون ديواننا الاساس القانوني لهذه الرقابة في المادة (١١) منه ولاسيما في المقطع الثاني منها التي تقول :- " يقوم الديوان ، في حدود اختصاصاته المنصوص عليها في هذا القانون ، بما يأتي :دراسة وفحص مختلف القوانين واللوائح والانظمة المالية والحسابية للتحقق من مدى سلامتها وتحديد اوجه النقص والقصور فيها واقتراح مايراه من وسائل لاصلاحها وتحسينها للوصول بادارة الاموال التي تشملها الرقابة الى افضل مستوى من السلامة والكفاءة والدقة . "

ان تقارير ديواننا غنية بأمثلة كثيرة تكشف عن النطاق التطبيقي العملي لهذه الرقابة . ويمكننا ان نجد ذلك واضحا في الفصل السادس من تقرير ديواننا العام الاول الذي عالج موضوع اعادة التنظيم الاداري والمالي في دولتنا وتناول بالبحث والدراسة كلا من القانون رقم ١٤/ لسنة ٧٣ بشأن إعداد الميزانية العامة للدولة وحسابها الختامي ، فضلا عن التعليم رقم ١٦/ لسنة ٧٥ بشأن قواعد الشراء والقانون رقم ٨/ لسنة ٧٣ بشأن الخدمة المدنية وتعديلاته وغيرها من قواعد قانونية مختلفة الانواع والمستويات .

(٢) رقابة كفاءة سير العمليات المالية :

وهي الرقابة التي تعني بفحص العمليات المالية للتحقق مما اذا كان انجازها يتم بأسرع وقت واقل تكلفة واعلى مستوى من الاتقان . وهذه رقابة ينحصر اهتمامها بما يسمى " طرائق العمل واساليبه " . وقد بدت اهمية هذه الرقابة بعد ان ظهر للديوان ان انجاز العمليات المالية على اختلاف انواعها يتم بكثير من الاسراف في الجهد والتبذير في الوقت والنفقات وبمستوى منخفض من الكفاءة . فلا تزال العمليات المالية محققة بكثير من الاجراءات المعقدة والاعمال غير الجوهرية ، ويتطلب سيرها وانجازها الكثير من الاوراق والوشائق التي تمتدعي استخدام عدد اكبر من الموظفين مما يؤدي الى زيادة تكلفة الخدمة فضلا عن تأخر انجاز تلك العمليات .

وهناك امثلة كثيرة طرحها الديوان في تقريره العام الاول (١) .

هذا ولم نقد بديواننا عند مجرد اظهار الملاحظات فقط ولكننا قدمنا اقتراحات ناجعة تحسن من مستوى طرائق العمل واساليبه وبالتالي ترفع من مستوى كفاءة سير العمليات المالية كما يلي :-

- ١ - العمل على الاقلال من المستويات الادارية عند تنظيم سير العمل ، لان هذا يقلل من عدد الرؤساء الاداريين الذين تمر عليها العملية المالية كما يقلل من عدد المراحل التي تمر بها العمليات المالية حتى تصبح نافذة .
- ٢ - القضاء على التعقيد الاداري ، ويحاول كثير من الموظفين تحميل نظام العمل واسلوبه مسؤولية هذا التعقيد . الا ان هذه المسؤولية لاتقع على عاتق الاسلوب وحده ، وانما تقع ايضا على سلوك القائمين بالتنفيذ وكلهم في اداء العمل الاداري واهما رؤسائهم المكلفين بالاشراف على اعمالهم .

لذلك يجب ان يحدد ما اذا كان مرد اسباب التعقيد هو الاشخاص القائمون بالعمل انفسهم او اسلوب العمل ذاته ، الا الامران معا . وقد يكون التعقيد الاداري ماثا في كثير من الاحيان عدم كفاءة الموظفين القائمين بالعمل او عدم توفر الثقة بهم والاطمئنان الى امانتهم واخلاصهم فسي العمل ، الامر الذي يدفع الادارة الى وضع اجراءات مشددة متعددة امام امثال هؤلاء الموظفين لتقييدهم والحيلولة دون ارتكابهم للمخالفات او الاخطاء مما يسبب تعقيدا في العمل .

- ٣ - اعادة النظر في التشريعات والانظمة والتعليمات المتعلقة بتحديد اجراءات سير العمل في بعض العمليات المالية ، وذلك بقصد التخفيف من الاجراءات وتغادي كل ازدواج او تكرار في العمل وتقصير الزمن الذي يستغرقه اداء الخدمة العامة ، وفي مقدمة هذه القواعد المتعلقة بالعقود وباختيار المتعاقد واسميا بطريق المناقمة وذلك بتوضيح خط سير العمل في اية عملية ادارية او مالية من البداية الى النهاية امام الموظف المنفذ واما طالب الخدمة ، وان تخفف الاجراءات بحيث تؤدى الخدمة في اقصر وقت ممكن وبأقل كلفة وعلى احسن وجه .

- ٤ - تكليف ديوان الموظفين - الذي اقترح الديوان انشاؤه - بوضع خطة لاعادة النظر في اساليب العمل وتبسيط اجراءاته وجعلها جزءا من الخطة الشاملة للإصلاح الاداري بحيث تتضمن الخطة مسحا لجميع العمليات الادارية والمالية في هيئات الجهاز الاداري وتحليلها مرحلة مرحلة وتبسيط اجراءاتها وازالة الاعمال غير الجوهرية منها واقتراح الاسلوب الجديد لاداء العمل ، على ان يتم تنفيذ هذه الخطة تدريجيا وعلى اساس مراعاة طبيعة ظروف كل قطاع او وظيفة من قطاعات ووظائف الدولة وتحت اشراف ديوان الموظفين .

- ٥ - الاهتمام بقياس الانتاجية والاداء في الوزارات والادارات العامة ووضع المعايير والمعدلات اللازمة لذلك للتحقق من مدى نجاح خطة تبسيط الاجراءات .

رقابة كفاءة ادارة المال العام ونتائج العمل المتحقق :

(٣)

ان هذه الرقابة شاخذ في التطبيق العملي مظاهرا وصورا مختلفة : فقد تبدو باسم رقابة الكفاءة والتوفير Audit of Efficiency and Economy وهي التي تهتم بتحديد ما اذا كانت الاموال قد اديرت وانتفع بها بالاسلوب الامثل (Optimal Manner) ، كما انها تتطلب تحديد اسباب التصرفات التي تتسم بعدم الكفاءة وعدم التوفير ويمكن ان توصف هذه الرقابة ايضا في بعض البلاد بانها مراقبة قيمة النقود اي ما يسمى (Value for Money Audits) ، كما تبدو بصورة رقابة نتائج البرنامج (The Audit of Programme results) وتتضمن هذه الرقابة تحديد ما اذا كانت النتائج المرغوبة او المخططة قد انجزت او بعبارة اكثر وضوحا تحديد ما اذا كان العمل المتحقق يطابق العمل المستهدف ، وما اذا كانت الاهداف المقرر للبرنامج قد تم تحقيقها . وما اذا كان قد اعطي الاهتمام كاملا للاماليب البديلة للعمل من اجل تحقيق النتائج المرغوبة ، وقد تبدو ايضا بصورة (Paformance Audit) وتتضمن مراقبة الكفاءة والتوفير فضلا عن تقويم نتائج البرنامج .

مما تقدم يتبين ان هذا النوع من الرقابة يتطلب وجود خطة او برنامج ، وان يكون لهذه الخطة او البرنامج اهداف محددة ، وان تكون لدى هيئة الرقابة معايير دقيقة لقياس الكفاءة وتحديد نتائج تنفيذ الخطة او البرامج وتحديد ما اذا كان ذلك التنفيذ وما نجم عنه من انفاق قد تم بلا اسراف ولا تبذير ، وان يكون هناك مركز للمعلومات يساعد هيئة الرقابة على القيام بعملها على اتم وجه .

هذا وقبل ان نحدد الاطار العام للاتجاه الذي نظم فيه قانون ديواننا رقابة الكفاءة على ادارة المال ونتائج العمل المتحقق ، لابد لنا من ان نستعرض اولا القواعد القانونية التي تضمنت هذه الرقابة في قانوننا رقم ٧/ لسنة ١٩٧٦ وهي كما يلي :-

- ١ - نعت المادة ١/ على مايلي : " ويتحقق (اي الديوان) بوجه خاصة من ملاءمة ادارة هذه الاموال (اي الاموال الخاضعة للرقابة) ومن تنفيذ المشروعات الانمائية " .
- ٢ - نعت الفقرة ٢/ من المادة ١٠/ على مايلي : " التحقق من ان النفقات قد صرفت بصورة ملاءمة وبما يتفق مع الاهداف التي خصت من اجلها تلك الاعتمادات وفي سبيل ذلك يقوم الديوان بوجه خاص بالتحقق من ان الاعتمادات قد استعملت بلا اسراف " .
- ٣ - نعت الفقرة ٥/ من المادة ١٠/ على مايلي : " مراقبة استثمار الدولة وغيرها من الاشخاص الممنوعة العامة لاموالها وذلك للتحقق من مدى ملاءمة الاوجه التي تستثمر فيها تلك الاموال ومدى ملاءمة العائد الذي تحصل عليه مقابل ذلك .

٤ - نمت الفقرة ٦/ من المادة ١٠/ على مايلي : " مراقبة حسابات المستودعات والمخازن وكذلك التحقق من سلامة عمليات الجرد السنوي ودراسة الاسباب التي تؤدي الى تكديس المواد المخزونة او تلفها واقتراح الوسائل المناسبة للمحافظة على تلك المواد وصيانتها والقواعد اللازمة لوضع خطط سليمة لتموين المستودعات والمخازن .

٥ - نمت الفقرة ٧/ من المادة ١٠/ على مايلي : " مراقبة تنفيذ المشروعات الانمائية الواردة في الخطة وذلك للتحقق من سلامة استعمال الاعتمادات المقررة لتلك المشروعات في الميزانية ومما اذا كان انجاز المشروعات المذكورة قد تم ضمن حدود التكلفة والمدد المقررة لها وجاء محققا للاهداف المحددة في الخطة مع بيان اسباب الانحراف والقصور " .

٦ - نمت الفقرة ٨/ من المادة ١٠/ على مايلي : " فحص الحسابات الختامية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان فضلا عن الميزانيات العمومية وحسابات الارباح والخائر والتشغيل والمتاجرة لمؤسسات وشركات القطاع الاقتصادي الخاضعة لرقابته للتعرف على حقيقة مركزها المالي وتحديد مدى سلامة عوائدها وتحديد حقوق الدولة والاشخاص المعنوية العامة قبلها والتزاماتها تجاهها " .

ونستخلص ، من خلال دراستنا لهذه النصوص جميعها ، النتائج التالية :-
١ - ان قانون ديواننا قد رسم اطارا عاما واضحا لنظرية رقابة الكفاءة وذلك من خلال تحديده لاهداف ونطاق رقابة ديواننا على الاموال العامة في المادة الاولى منه . ويملح هذا الاطار العام لان يستغرق في كل وقت جميع عناصر هذه الرقابة ومختلف معاييرها ، وذلك ايا كان مستوى التطور الذي تبلفه هذه الرقابة من الناحية التطبيقية العملية في الدول الاخرى .

٢ - ان قانوننا لم يقصر هذه الرقابة على فئة محددة من العمليات المالية ، بل جعلها شاملة تقريبا لاغلب انواع العمليات الامر الذي جعله انطلاقا من هذا العموم يأتي على ذكر بعض المعايير بالنسبة لبعض تلك العمليات ، الا ان ايراده هذه المعايير ، رغم ذلك ، قد جاء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر .

٣ - ان الاسلوب الذي اهتمه قانوننا في تنظيم رقابة الكفاءة جاء ملائما للواقع التطبيقي في دولتنا رغم ان بعض متطلبات هذه الرقابة لاتزال غير متوفرة حيث لانجد حتى الان خططا وبرامج لهيئات القطاع الاقتصادي ، كمسا لانجد لبعضها اهدافا محددة واضحة الامر الذي دفع بالديوان الى الاعتماد على اسلوب التحليل المالي من اجل استنباط بعض المعايير لقياس سلامة ادارة الاموال وتقويم النتائج المترتبة على تلك الادارة .

هذا وحتى يتمكن من التحقق بصورة واضحة من النطاق الذي يمارس فيه ديواننا هذه الرقابة من خلال الواقع التطبيقي ، لابد لنا من استعراض بعض المعايير التي استنبطها الديوان من خلال التحليل المالي للارقام

الواردة في الميزانيات العمومية والحسابات الختامية وهذه المعايير هي :-

- ١ - استخدم الديوان معيار الامان وضمان الاموال من اجل الحكم على مدى سلامة وكفاءة ادارة الاموال في مجلس النقد وذلك حرصا على قيمة النقد وعلى توفير غطاء نقدي مليمي دون ان يعيب بمعيار الربحية الناجم عن مقارنة الربح الصافي الذي حققه المجلس مقيما بحجم الاستثمارات .
- ٢ - استند الديوان الى معيار التكلفة وعلاقتها بالقيمة الاسمية وذلك من اجل حصر نتائج اصدار العملة الذهبية التذكارية وما ترتب عليها من خسائر هائلة .
- ٣ - اعتمد الديوان على معيار قياس نسبة الذهب الى مجموع عناصر التغطية وظهر للديوان انخفاض هذه النسبة الى حد كبير مما جعله يطالب المجلس برفعها حرصا على سلامة عناصر التغطية محافظة على قيمة العملة الوطنية .
- ٤ - استعمل الديوان معيار التوزيع النسبي لموارد بنك الامارات في جانب الموجودات وظهر ان اعلى نسبة استخدام لهذه الموارد كان في الاموال المودعة الامر الذي يؤكد ان نشاط الايداع قد طغى على النشاط الذي يجب ان يمارسه البنك وفقا لاهدافه .
- ٥ - اعتمد الديوان على معيار التكلفة مقيسة باسعار السوق للحكم على كفاءة ادارة شركة الامارات للتجارة لاموال الدعم المقدمة من الدولة في سبيل تأمين الحاجات الضرورية للمواطنين .
- ٦ - استخدم الديوان معيار نسبة عدد العاملين في شركة الامارات للتجارة الى عدد بطاقات التموين في كل فرع بالشكل الذي كشف فيه الديوان الاسراف في التعيين وانخفاض اداء العاملين الى حد ملفت للمنظر يؤكد ان هناك بطالة مقنعة داخل الشركة .
- ٧ - استعمل الديوان معيار نسبة القروض طويلة الاجل الى رأس المال في مؤسسة الامارات للاتصالات وكشف الديوان ان هذه القروض قد ابرمت من قبل الشركتين الاجنبيتين وباسعار فائدة عالية بالشكل الذي تستفيد منه هاتان الشركتان ولا تتحملان تسديدها لان البدء بهذا التعديد لن يتم الا بعد خروج هاتين الشركتين من المساهمة في رأس مال المؤسسة موضوع البحث . وقد بين الديوان انه كان من الافضل ان تزيد الشركة رأسمالها لكانت التكلفة والعبء اقل .
- ٨ - استعمل الديوان معيار نسبة حصة الشريك الاجنبي الى رأس المال في شركة المخازن المبردة ذلك لانه نسبة مساهمة الشريك الاجنبي هي ٢٠ % من رأس المال الذي بلغت قيمته ٤/ ملايين في حين ان الشركة حصلت على قروض بلغت ١٦/ مليون مما جعلها تعمل بمبلغ ٢٠/ مليون مما جعل الشريك الاجنبي يستفيد من ٢٠% من الربح المتوقع من مبلغ ٢٠/ مليون بدلا من ٤/ ملايين . هذه بعض امثلة تمثل بعض المعايير التي استخدمها ديواننا لممارسة الرقابة على كفاءة ادارة الاموال العامة ونتائج العمل المتحقق ونشتمن ان يتمكن الديوان من ان يخطو خطوات واسعة في ممارسة هذه الرقابة كلما توفرت العناصر

اللازمة لممارستها واهمها وضع الخطط والبرامج ذات الاهداف المحددة الواضحة من جهة وتوفير المعلومات الدقيقة التي تساعد الديوان على القيام بهذه الرقابة .

ونأمل ان يكون لتطور الاستخدام الآلي للتزويد بالمعلومات نتيجة انشاء المركز الوطني للحاسب الآلي اثرا كبيرا في ايجاد مصرف للمعلومات يعين الديوان معاونة كاملة على تحقيق هذه العنصر الهام .

ثالثا: اجراءات الرقابة اللاحقة واسلوبها :

قلنا في مقدمة حديثنا عن الرقابة اللاحقة اننا نأخذ في ديواننا في الامارات العربية المتحدة بالنظام الاداري حين ممارستنا لهذه الرقابة الامر الذي يجعل الطبيعة القانونية لهذه الرقابة بأنها رقابة ادارية بحتة . وحتى نتمكن من ان نكون فكرة واضحة عن اجراءات هذه الرقابة نقول ان العمل بهذه الرقابة يمر بالمراحل التالية :-

أ - المرحلة التحضيرية.

ب - مرحلة التعميق .

ج - مرحلة القبول النهائي.

وفي ختام حديثنا عن هذه المراحل ننهي حديثنا بعرض انواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة نتيجة قيامه برقابته .

١ - المرحلة التحضيرية : تتألف المرحلة التحضيرية من الرقابة اللاحقة مسن ثلاثة ادوار هي كما يلي :-

(١) دور المدقق .

(٢) دور المراقب.

(٣) دور المدير.

١ - دور المدقق : ويقوم المدقق - وهو يمثل ادنى الوظائف الفنية في ديواننا - بعمله الرقابي في الاعمال الموزعة عليه بموجب مذكرة توزيع الاعمال الصادرة في اطار خطة العمل السنوية التي يضعها الديوان لرقابته بدور هام . ويتضمن عمله ما يلي :-

١ - المسح المبدئي .

٢ - التدقيق .

٣ - اعداد تقريره بالملاحظات .

١ - المسح المبدئي :

ان المسح المبدئي الذي يقوم به المدقق يعتبر من اهم الاعمال التي يقتضيها دوره ويتضمن بوجه خاص زيارة الجهة التي سوف يباشر التدقيق بمراقبتها ويدير نظامها القانوني والاداري والمالي والمحاسبي وهيكلها التنظيمي وتوزيع الاختصاصات فيها مابين وحداتها الادارية وموظفين ونظام الموظفين وملاكهم وتوصيف وظائفهم ونظام الرقابة الداخلية وغيرها من النظم التي تتضمن تنظيم اي عمل او نشاط من اعمالها او انشطتها وذلك على الوجه الذي تؤدي به هذه الدراسة الى الاطلاع على واقع عملياتها

المالية واسلوب سير العمل فيها فضلا عن بيان اوجه النقص والعيب في كل ذلك التنظيم وتقويمه والحكم على مدى سلامته وملاءمته وخاصة نظام الرقابة الداخلية وذلك فضلا عن اعداد برنامج التدقيق وجمع المعلومات التي تفيده في القيام بعمل رقابي ناجح وتحديد الجوانب التي يرى من الضروري تركيز رقابته عليها والمعايير التي يستخدمها من اجلها وتبدو اهمية ذلك بوجه خاص حين ممارسته رقابة الكفاءة من جهة وحين قيامه بالرقابة الانتقائية او الاختيارية من جهة اخرى .

٢ - عملية التدقيق :

وتتضمن هذه العملية فحص المدقق جميع العمليات المالية الموزعة عليه في اطار القواعد المقررة في قانون الديوان والتعليمات الصادرة عن رئيس الديوان وفي دليل الرقابة والتدقيق الذي هو قيد الاعداد ، هذه القواعد التي اتينا على اغلبها حين حديثنا عن نطاق الرقابة والتي لاداعي لتكرارها هنا . ولكن نكتفي بالقول ان الامر يتطلب من المدقق ان يتأكد من ان جميع المستندات مرفقة بها جميع الاوراق المؤيدة لها وان المستندات والاوراق المقدمة هي النسخ الاصلية كما يمكنه ان يطلب اية ورقة او مستند او يطلع على اي سجل او دفتر اذا تطلب اعمال التدقيق ذلك اخذا بقواعد الرقابة التقديرية التي نص عليها قانوننا في المادة /١٤/ منه ، كما يتوجب على المدقق ان يراعي النسب المقررة للرقابة الانتقائية المنصوص عليها في المادة /١٣/ من قانون الديوان ولا شك ان هذه الرقابة تنطوي على فوائد عظيمة تؤدي الى دفع الرقابة اللاحقة الى الامام والى الرفع من مستواها بشرط ان يحسن استخدام هذه الرقابة . وتبدو فوائد هذه الرقابة فيما يلي :-

= ان الرقابة الانتقائية تحل مشكلة الموظفين - التي يعاني الديوان منها احيان الكثير ، بسبب النقص في عددهم وخاصة عندما يصبح هذه العدد غير متناسب مع زيادة اعمال الديوان واعبائه .

= ان الرقابة الانتقائية تجعل الرقابة اللاحقة تركز اهتمامها كله على النواحي الجوهرية الرئيسية وتصرفها عن الاهتمام بالملاحظات التفاهة البسيطة ، التي سيطر الاهتمام بها على الرقابة اللاحقة في بعض الدول ، زمنا طويلا ، فأورثها الضعف والخمول . ولا شك ان ايلاء الديوان اهتمامه بجسام الامور وعظائرها دون مفاصلها وتوافها سيؤدي الى اضرار الجهات الخاضعة لرقابته بقيمة رقابة الديوان وفعاليتها

ويدفع الملطة التشريعية ، في نفس الوقت الى الاهتمام بها واتخاذ جميع الوسائل الكفيلة بتنفيذ ملاحظاتها والاخذ بآرائها ومقترحاتها .
= تقوي من نظام الرقابة الداخلية التي يضطر الديوان الى الاعتماد عليها مدا للنقص الذي مود يحدثه الاخذ بنظام الرقابة الانتقائية - من بعض النواحي - مما يدفعه الى مراقبة كفاءة سيرها وملاءمة انظمتها . وهذا امر هام لايزال يفتقر اليه النظام المالي في الامارات

العربية المتحدة ويحتاج تحقيقه الى زمن طويل ومجهود من الديوان نفسه ومن وزارة المالية المسؤولة عن الرقابة الداخلية ، وخاصة اذا علمنا ان هدف الديوان الاول من رقابته - ولاسيما اللاحقة - هو ليس الكشف عن جميع الاخطاء والمخالفات وانما عن تلك التي تكفي لاعطاء الديوان امثلة تساعد على لغت نظر المسؤولين الى نواحي النقص ، في ادارتهم للاموال العامة والى مواطن الضعف في الرقابة الداخلية المشرفة على تلك الادارة ، والاخذ بأيديهم جميعا الى تلافيتها والى التقليل من آثارها السيئة .

= تعتبر الرقابة الانتقائية من الحلول المناسبة التي تساعد الديوان على حل مشكلة الاعمال المتراكمة .

واخيرا لابد لنا من القول انه على الرغم مما تتمتع به الرقابة الانتقائية هذه - التي اخذ بها نظامنا - من مزايا وقدرات كبيرة على حل المشكلات التي تواجه ديواننا ، الا انها مع ذلك وفي نفس الوقت ، تحمل بين طياتها كثيرا من المخاطر لانها قد يساء استعمالها من قبل بعض الموظفين فيتخذون منها وسيلة لتبوير اهمالهم وتغطية كسلهم فتصبح بذلك سببا من اسباب هبوط مستوى الكفاءة في الرقابة وفي تجريدنا من الكثير من فعاليتها وحيويتها . لذلك فيجب ان يؤخذ بها بكثير من الحذر وضمن شروط وحدود ضيقة .

٢ - اعداد تقرير بملاحظاته :

بعد ان يفرغ المدقق من عملية التدقيق يضع تقريرا مفصلا عن الجهة التي قام بمراقبتها يضمنه جميع الدراسات والانتقادات والاقتراحات المتعلقة بنظمها ويكون ذلك في اول جزء من التقرير ثم يعرض المخالفات والملاحظات والاطفاء التي كشفها سواء من جانب المشروعية او المحاسبة او الكفاءة بالشكل الذي تمتد فيه الملاحظات وفقا لتبويب الميزانية العامة للدولة او الميزانيات المستقلة او بنود الميزانية العمومية والحسابات الختامية في هيئات القطاع الاقتصادي ، وبالشكل الذي يأخذ هذا التبويب ، مبينا القواعد القانونية - على اختلاف انواعها ودرجاتها - التي خالفتها الجهة بارتكابها تلك الاخطاء . منطلقا في ذلك من الاتجاهات التي وضعها الديوان لتفسيرها وبيان اصول تطبيقها وموضحا نواحي التبذير والاسراف والانحراف عن الاهداف والمعايير التي استند اليها في الوصول الى ذلك فضلا عن الاخطاء المحاسبية والقواعد المتعارف التي خرجت الجهة عليها ، واخيرا المبالغ الضائعة على تلك الجهة والاضرار التي اصابها نتيجة لذلك مما يتوجب استرداده او المطالبة به ويناقش المدقق في هذا التقرير ايضا مدى سلامة الاسباب والحجج التي استند اليها المسؤول في الرد على استفسارات الديوان في بعض الامور التي ارسل بشأنها استفسار خاص ، كسل ذلك بكثير من الوضوح وقوة الحجة والعلم .

ولا شك ان عمل المدقق وتقارير ملاحظاته ، يعتبر عنصرا هاما من العناصر التي تتركز عليها هذه المرحلة من الرقابة اللاحقة في قيامها باختصاصاتها

وفي تحقيقها للغاية المرجوة من احداثها . فبالقدر الذي يبذله المدقق من الجهد في قيامه بعمله ومن العناية والدقة في البحث عن الملاحظات الجوهرية ومن الاهتمام في الاطلاع والبحث العلمي ومتابعة التطور العلمي الرقابي العالمي ، وبقدر ما يبديه من اللياقة والحزم في سلوكه مع المسؤولين في الجهة الخاضعة لرقابته ، وبقدر ما يكون منظم الفكر ومخططا للعمل الذي يقوم به ، وبقدر ما يتلقاه من رؤائه من التوجيهات والآراء العلمية والعملية ، التي توضع افق تفكيره ، ومن التقدير والتشجيع ، اللذين يدفعانه نحو العمل برغبة وحماة وإخلاص ، بقدر ما تكون رقابته ناجمة ومفيدة ومحقة لاهدافها . لذلك يمكنني ان اعلن بصراحة ان المدقق هو القوة المحركة للديوان بمجموعه فإذا ما أهمل فسي فحسه ورقابته واكتفى ان يذكر في تقريره تلك العبارة التقليدية التي يجري على استعمالها بعض المدققين وهي " لا يوجد ما يستحق الذكر " او اهتم بايراد بعض الملاحظات الشافهة التي لا يعدل الجهد المبذول في كشفها وتحليلها وصياغتها الفائدة التي سوف تتحقق منها ، هبط مستوى العمل في الديوان بمجموعه وعم الكسل جميع ارجائه وفقد فعاليتيه ونشاطه وغابت تقاريره العامة ، التي يقدمها نتيجة قيامه بالرقابة اللاحقة مجرد قوائم لاتحوي سوى ملاحظات معادة ولاتهتم الا بمعالجة جزئيات الامور الشكلية البسيطة وتبتعد كل البعد عن التحليل العلمي والتوجيه الرقابي.

(٢) دور المراقب :

بعد ان ينتهي المدقق من وضع تقريره يرفعه الى المراقب وهو الشخص الثاني الذي تمر عليه اعمال الرقابة اللاحقة في هذه المرحلة التحضيرية . ولا شك ان للمراقب دور هام في اشرافه على اعمال المدقق قبل رفع هذا التقرير فهو يراقب انتاج المدقق اليومي من الداحيتين الكمية والنوعية ويوجهه الوجهة التي تجعل من رقابته اداة لتحسين العمل في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ولاملاح النظم المطبقة لديها وعدم عرقلة سير العمل فيها وحثه على الاهتمام بالملاحظات الجوهرية والقيمة . وله فسي سهيل ذلك ان يعيد النظر في التدقيق فيما يراه من الاوراق والمستندات والسجلات التي قام المدقق بالتدقيق فيها .

(٣) دور المديـر :

يتولى المدير ، بمفته رئيس الإدارة ، مسؤولية ادارة العمل فيها والاشراف على حسن سير العمل فيها ومعالجة المسائل التي يتناولها اختصاص ادارته كما ترفع اليه تقارير المدققين والمراقبين ليسبي مطالعته عليها بعد دراسة ملاحظات المدقق وتعليق المراقب عليها بإمعان ودقة ثم يبت بالموضوع في ضوء ما استقر عليه الرأي لدى الديوان ، ملاحظا الا يكون هناك تعارض او تناقض فيما يصدر عن ادارته من آراء او اتجاهات وله ان يرجع في المسائل الجوهرية او المبدئية الى نائب الرئيس . وبعد ان ينتهي المدير من ابداء مطالعته على تقرير المدقق والمراقب

يعيد الملاحظات الى المدقق المختص ليقوم باعداد مشروع التقرير المبدئي الذي يرسل الى جهة الادارة منطلقا في ذلك ومتقيدا بما اورده المدير من مطالعة في الحقل المخصص له من تلك الملاحظات . ويجب ان يتوخى المدقق في كتابته للتقرير الوضوح متبعا لاسلوب المنطقي والشهج العلمي فيما يعرضه من ملاحظات ومنطلقا من حجج وامانيد دقيقة توضح الامر لجهة الادارة وتساعد على تفهم التقرير وتلبية طلبات الديوان بكثير من السهولة واليسر كل ذلك باسلوب معتدل بعيد عن التهجم والاستخفاف والاشارة والمبالغة وبطلبات حازمة ومتزنة ودقيقة ومعقولة لاتدع جهة الادارة تنفذ من نقطة ضعف او شفرة نقي وبالشكل الذي يشعرها فيه ان الديوان يرغب في ان يقدم لها كل العون ويمد لها يد المساعدة في سبيل ان تتخلص من تلك الاخطاء والمخالفات بأسهل اسلوب وادنى تنظيم وعلى الوجه الذي يشعرها باحترام الديوان وبمكانته الرقابية العلمية المرموقة على الا يقف التقرير في كل ذلك عند مجرد الانتقاد فحسب وانما يعرض عليها من الاقتراحات والآراء مايساعدها على ذلك . ثم يرسل مشروع التقرير المبدئي الى المراقب فالمدير فنائب الرئيس ويدخل كل منهم عليه من التديلات مايراه ضروريا لتحسين مستوى ماورد فيه من ملاحظات ومعلومات ثم يرسل الى جهة الادارة بكتاب صادر عن رئيس الديوان الى الوزير .

وبذلك تنتهي المرحلة التحضيرية من اجراءات الرقابة اللاحقة .

ب - مرحلة التعقيب :

لما كان قانون ديواننا قد اوجب على الجهة الخاضعة للرقابة ان ترد على تقرير الديوان المبدئي المبلغ اليها خلال شهر من تاريخ التبليغ . لذلك فانه يتوجب على المدقق ان يدرس هذا الرد على اساس الملاحظة بالشكل الذي يفند فيه كل رد ويحدد مدى امكان قبول ما جاء فيه ثم يقترح قبول الرد او رفضه او استكمالها كما يقترح ان يحيل ما ثبت من المخالفات الى ادارة متابعة المخالفات بتقرير مستقل بعد توصيف كل مخالفة وتحديدتها . وهنا لابد من مراعاة الدقة والوضوح في كل ذلك . ثم يعرض مشروع التعقيب الذي اعده المدقق على المراقب فالمدير فنائب الرئيس للموافقة على ماورد فيه او تعديل مايجب تعديله ثم يصدر بكتاب من رئيس الديوان . وبذلك تنتهي مرحلة التعقيب .

ج - مرحلة القبول النهائي :

في حال عدم ظهور اية مخالفة مالية او ملاحظة في الحساب المدقق من قبل الديوان او في حال ورود جميع الردود المتعلقة بملاحظات الديوان على الحساب المذكور من الجهة الخاضعة للرقابة وقبولها من الادارة المختصة في الديوان ، يصدر رئيس ديوان المحاسبة بناء على اقتراح المدير المختص وموافقة نائب رئيس الديوان ، قرار بالقبول النهائي لارقام الحساب السنوي للجهة الخاضعة للرقابة مرفقا بخلاصة عن اجمالي الارقام بالنسبة لادارة مالية الدولة او الامارة وبيان الميزانية العمومية والحسابات الختامية بالنسبة لهيئات القطاع العام الاقتصادي والهيئات المعانة .

هذا ويبلغ القبول النهائي الى الجهة الخاضعة للمراقبة عن طريق الوزير المختص ، كما يبلغ هذا القرار الى وزارة المالية والصناعة والادارة المختصة في الديوان والى الموظف او الموظفين المسؤولين عن الحساب الختامي او الى الموظف الخلف في حال ترك الموظف المسؤول للعمل .

هذا وفي ختام حديثنا في هذا الفصل لابد لنا ان نستعرض التقارير التي تعد من الجهات المختصة في الديوان وتقدم داخل الديوان وخارجه وهي :-

١ - تقارير شهرية بخصوص متابعة تنفيذ الاعمال الموزعة على المدققين مقدمة من المديرين الى نائب رئيس الديوان . ويبين المدير في هذا التقرير مدى مآثره مدققو الادارة من اعمال خلال المواعيد المحددة لهم ويبين فيه اسباب تاخرهم في حال حدوث مثل هذا التأخير ، والتدابير المتخذة من اجل انجاز الاعمال المتأخرة في سبيل تحسين مستوى العمل ورفع معدل الاداء ويقترح الوسائل اللازمة لتدعيم جهاز الادارة . وتلاحق تقديم هذه التقارير وتفرغ المعلومات الواردة فيها في بيانات يستفاد منها في المتابعة وفي تحديد المسؤولية ، مراقبة الدراسات والتقارير العامة في الديوان (مكتب المتابعة حاليا) .

٢ - تقارير ربع سنوية يعدها المدير بالتعاون مع المراقبين التابعين له ويقدمها الى نائب الرئيس ويضمنها بوجه خاص الملاحظات والمخالفات ونواحي التبذير والقصور التي تبين بها خلال الفترة موضوع التقرير نتيجة التدقيق او التفتيش في الحسابات والمستندات والتصرفات او متابعة تنفيذ المشروعات الداخلة في اختصاص الادارة ونتيجة متابعة المخالفات المالية ، والتي يرى المدير من الواجب ذكرها في التقرير العام للسنة المالية التي تعود اليها تلك الملاحظات . ويمكن للمدير ان يبين في تقريره هذا كل نقص في التشريع او النظام واية دراسة تتعلق به ، واي اقتراح بتعديل نظام او اسلوب مالي او حسابي . ويرسل هذا التقرير الى مراقبة الدراسات والتقارير العامة (سابقا) مكتب المتابعة حاليا بالتسلسل عن طريق رئيس الديوان .

٣ - تقارير بشأن الحسابات الختامية المتعلقة بالجهات الخاضعة لمراقبة الديوان ، وتقدم هذه التقارير بعد مرحلة القبول النهائي للارقام وتعتمد مشاريعها في الديوان بالتعاون مع مراقبة الدراسات (سابقا) مكتب المتابعة حاليا ويقدم لرئيس ديوان المحاسبة وفقا لنص المادة ١٢/ من قانون الديوان قبل الموعد المقرر لاعتماد الحساب الختامي الذي يتعلق به ذلك التقرير الى المجلس الوطني الاتحادي ، ويبلغ الى كل من المجلس الاعلى للاتحاد ورئيس مجلس الوزراء ومجلس الوزراء . واذا كان التقرير يعلق بمؤسسة او شركة وجب تبليغه ايضا الى مجلس ادارة المؤسسة والسبب الجمعية العمومية للشركة قبل انعقادها لاقرار الميزانية والحسابات الختامية بثلاثين يوما . ويجوز للمجالس المتقدمة الذكر جميعها دعوة رئيس الديوان او نائبه لحضور جلساتها التي تناقش فيها تقارير الديوان ، وله ان يتحدث ويبدلي بوجهة نظره في المسائل محل المناقشة .

٤ - التقرير العام لديوان المحاسبة وهو وثيقة هامة يعدها ديوان المحاسبة عن العمليات المالية المتعلقة بسنة مالية او اكثر حسب الحال ويضمنه درامات دقيقة عن اوضاع جميع الهيئات الخاضعة لرقابته موضحا اهم المخالفات والملاحظات الجوهرية التي اكتشفها وطرق تبليغها وموضحا الاقتراحات التي يراها لاعادة التنظيم المالي والاداري في الدولة وفسي هيئات القطاعين الاداري والاقتصادي ، وهو يتضمن ايضا تجميعا مرتبا لاهم الملاحظات التي حوتها تقارير الديوان من الحسابات الختامية المتعلقة بالسنة التي وضع بشأنها التقرير العام . ولاشك ان هذا التقرير يشكل مرجعا علميا وتطبيقيا هاما للدرامات القانونية والمحاسبية والادارية والمالية وبوجه خاص بها يتعلم معلوم الادارة العامة والادارة المالية للدولة والمالية العامة . وقد صدر عن ديواننا حتى الان تقريره العاشر الاول ويوشك ان يصدر تقريره العام الثاني . ويأمل الديوان ان يميل بتقريره هذا الى المستوى الذي وصلت اليه التقارير المماثلة في السدول المتقدمة وذلك اذا ما صحت عزيمتنا وارتفع مستوانا العلمي والتطبيقي واستفدنا واقتبسنا من النظم الرقابية الاخرى احسن مالمديها واكثرها انجاسا مع اوضاعنا . هذا وقد وضع الديوان لهذا التقرير والتقارير ربع السنوية وهي المكونات الاساسية له تبويبا دقيقا انطلق فيه من ضرورة ابراز المعلومات التي حواها هذا التقرير بسلوب علمي موضوعي مشوق للقراءة والاطلاع والبحث العلمي ، وذلك في محضر اجتماع عقد في بداية سنة ١٩٧٩ .

ومهما قيل بمدد تقرير الديوان هذا فإنه ولاشك ترك اثرا كبيرا لدى الجهات الخاضعة للرقابة ولدى الجهات العليا المراقبة لها في الدولة ولدى الباحثين الماليين ونأمل ان يتمتع بقيمة اكبر في المستقبل بفضل جهود ابناء الديوان جميعا .

٥ - تقارير خاصة يقدمها رئيس الديوان خلال السنة المالية عن القضايا التي يرى انها على درجة كبيرة من الاهمية تقتضي سرعة اطلاع السلطات المسؤولة عليها . وقد قدم رئيس الديوان فعلا تقارير بشأن الرقابة المسبقة وبشأن متابعة تنفيذ العقود متخذا في ذلك الاساس السنوي او نصف السنوي .

واخيرا لابد لنا ان نقول ، ونحن بمدد استعراض التقارير التي يعدها الديوان ويقدمها وبوجه خاص الى السلطات العليا ، اننا نأمل ان تكون تلك السلطات ولاسيما المجلس الوطني الاتحادي الذي يرتبط به الديوان اكثر اهتماما بتقارير الديوان المقدمة اليها وبالدراسات والاقتراحات التي حوتها وبالشكل الذي تخص فيه جزءا من وقتها ، وبندا في جدول اعمالها لمناقشة تقارير الديوان والاهتمام بها وتوجيه الاجهزة المنفذة بما يتضمن اخلاذ باقتراحات الديوان وتنفيذ طلباته ولاسيما في عمليات اصلاح الاداري والمالي ولاشك ان ذلك سوف يقوي من رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية ، ويقوي في نفس الوقت رقابة هذه السلطة الاخيرة على هيئات

التنفيذ الرئيسية . وكلنا امل ان يتحقق ذلك في المستقبل وان كان على
اساس مرحلي . ورغم ذلك فقد لمس الديوان ان بعضا من دراساته
واقترحاته الواردة في تقاريره قد بدأ الاخذ بها وبوضعها موضع التطبيق
وان كانت لم تنسب الى الديوان ، وبذلك يكون قد تحقق بعض الذي تمنناه
الديوان والذي هدك المشرع الدستوري والمشرع القانوني الى تحقيقه من
وراء ايجاد رقابة ديوان المحاسبة .

الباب الرابع

مؤيدات الرقابة ونظام مساءلة الموظفين الخاضعين

لرقابة ديوان المحاسبة

ونقصد « بمؤيدات الرقابة » هنا ، جميع القواعد القانونية التي تكفل للديوان ، دعم رقابته وممارسة اختصاصاته واتخاذ قرار نهائي ملزم لجهات الادارة في نتائج تدقيقه في العمليات المالية الخاضعة لرقابته ، وتنفيذ هذه القرارات وتحديد المسؤولية وفرضها وتلبية جميع طلبات الديوان بالشكل الذي يقوي هذه الرقابة ويؤيدها ويضمن لها الفعالية والقوة .

ومن هذه المؤيدات القانونية المقررة لديواننا مايلي :

اولا: رفض الديوان مشروعات العقود التي تقدم اليه لمراقبتها رقابة مسبقة وذلك في حال ثبوت عدم مشروعيتها تلك المشروعات او عدم ملاءمتها ، وذلك وفقا لما اوضحناه في موضع آخر من هذه المحاضرات .

ثانيا: فرض الديوان المسؤولية المالية على جميع الموظفين والمستخدمين وقدرته على المطالبة باسترداد الاموال الضائعة او التي صرفت بغير حق او التي استحققت واهمل في تحصيلها وللديوان ، في سبيل ذلك ، الحجز على الاموال واستعمال جميع الوسائل اللازمة للمحافظة على الاموال العامة .

ثالثا: حق الديوان في قبول العمليات المالية او الحسابات التي قام بمراقبتها قبولاً نهائياً او طلب تعديلها او رفضها او التحفظ عليها وذلك من خلال التقرير الذي يقدمها بشأنها .

رابعا: فرض الديوان المسؤولية التأديبية على جميع الموظفين والمستخدمين الذين يرتكبون مخالفات مالية ، حتى ولو بعد تركهم العمل وذلك بالشكل الذي جعل فيه قانون ديواننا من نظام المساءلة التأديبية المالية (مؤيدا قانونيا فعلا يدعم رقابة الديوان ويقويها ، وحتى نتمكن من اعطاء صورة موجزة سريعة عن هذا النظام فإننا نتناوله بالبحث من زاوية النقاط التالية :-

١ - تحديد المخالفات المالية .

٢ - تحديد الاشخاص المسؤولين عنها .

٣ - اجراءات التأديب الخاصة بها .

(١) تحديد المخالفات المالية : لقد حددت المادة ١٩/ من قانون ديوان

المحاسبة مفهوم المخالفة المالية التي تعتبر محلا للمساءلة التأديبية المالية كما يلي : " تعتبر مخالفة مالية ، في تطبيق احكام هذا القانون ، مايلي :-

« ١ - مخالفة القواعد والاحكام المالية المنصوص عليها في الدستور والقوانين والانظمة واللوائح .

- « ٢ - مخالفة احكام الميزانية العامة للدولة وكذلك الميزانيات الخاصة بالهيئات الخاضعة لرقابة الديوان .
- « ٣ - كل تصرف او اهمال او تقصير يترتب عليه ان تصرف بغير حق مبالغ من الاموال التي تشملها الرقابة ، او ضياع حق من الحقوق المالية للدولة او احدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، او المساس بمصلحة من مصالحها المالية او الحق ضرر بالاموال التي تشملها او تاخر في انجاز المشروعات الانمائية .
- « ٤ - اختلاس الاموال التي تشملها الرقابة او اساءة الائتمان عليها .
- « ٥ - الارتباط بنفقات غير ضرورية ولاتقتضيها المصلحة العامة .
- « ٦ - عدم موافقة الديوان بالحسابات والمستندات المؤيدة لها فسي المواعيد المحددة لذلك او بما يطلبه من اوراق او وثائق او غيرها فسي سبيل القيام برقابته .
- « ٧ - عدم الرد على ملاحظات الديوان او مراسلاته بمدة عامة او التأخير في الرد عليها بغير عذر مقبول . ويعتبر في حكم عدم الرد ان يجيب الموظف اجابة الغرض منها المماثلة والتسوية .
- « ٨ - التأخر ، دون مبرر، في ابلاغ الديوان ، خلال خمسة عشر يوما على الاكثر بما تتخذه جهة الادارة المختصة من عقوبات في شأن المخالفات المالية التي يبلغها الديوان اليها او تقاعسها دون عذر مقبول عمن اتخاذها .
- « وبوجه عام كل تصرف او اهمال يكون من شأنه اعاقبة الديوان عن مباشرة اختصاصاته على الوجه الاكمل » .
- ومن خلال دراستنا لمفهوم المخالفة المالية في هذه المادة يتبين لنا بوضوح انها لم تقصر هذا المفهوم على مخالفة القواعد القانونية المالية بمعناها الواسع فحسب اي على المخالفات المكتشفة في اطار ممارسة رقابة المشروعية على العمليات المالية بل انها تمتد لتشمل مفهومها اوسع لهذه المخالفة بحيث تتناول كل تصرف او اهمال او تقصير يترتب عليه صرف مال عام بغير حق او ضياع حق او مساس بمصلحة مالية او

الخا ق ضرر او تاخر في انجاز المشروعات المتعلقة بالدولة فضلا عن اختلاس الاموال او اساءة ائتمانها او الارتباط بنفقات غير ضرورية مما يؤكد انها امتدت لتشمل رقابة الكفاءة والفعالية ايضا . ولا شك ان هذا التطور في مفهوم المخالفة المالية وتوسعه بهذا القدر كان نتيجة منطقية لتطور الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة من حيث ماهيتها وطبيعتها وانتقالها من الاهتمام بالرقابة التقليدية وحدها الى الاهتمام برقابة الكفاءة بالإضافة اليها . هذا فضلا الى ما اتجهت هذه المادة الى اعتباره من الافعال من قبيل المخالفات المالية دعما لرقابة الديوان وتأييدا لطلباته حيث وصفت تصرفات بعينها واعتبرتها مخالفات مالية في الفقرات من ٦ - ٨ من هذه المادة . ولم تكتف بذلك كما انها لم تقف عند هذا الحد في دعم رقابة ديواننا بل انها اعتبرت في ختامها " ولا شك ان هذا الوصف يعتبر مباشرة معيار عام يستغرق كل ما يمكن ان يعيق الديوان عن مباشرة اختصاصاته من تصرف او افعال الامر الذي ينعكس على رقابة الديوان بالقوة ويوسع نظام المخالفات المالية محل المساءلة التأديبية .

(٢) الاشخاص المسؤولون عن المخالفات المالية : لقد اعتبرت المادة ١٦/ من قانون ديواننا جميع الموظفين والمستخدمين في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، التي اتينا على ذكرها في موضع آخر من هذه المحاضرات مسؤولين من الناحية المالية عن تصرفاتهم المتعلقة بالاموال التي تشملها رقابة ديوان المحاسبة وذلك وفقا للقواعد المقررة في قانون ديوان المحاسبة ولائحته الداخلية . وفي مقدمة هذه القواعد مقرر القانون من احكام تتعلق بنظام المساءلة التأديبية المالية . اما بالنسبة للوزراء فان القانون وان كان لم يعفهم من المسؤولية تجاه الديوان عما يرتكبونه من افعال وتصرفات الا انه قرر املوها معينا خاصا في الجهة التي يعسرف الديوان عليها نتائج هذه المسؤولية لتتخذ بشأنها مآتراء في اطار المسؤولية السياسية والادارية المقررة في الدستور وذلك عندما نع قانون الديوان على ان يكتفي الديوان ، بالنسبة الى الوزراء ، بإعداد تقرير بشأن الاجراءات او التصرفات المنسوبة اليهم ، ويقدم رئيس الديوان هذا التقرير الى المجلس الوطني الاتحادي ويبلغ الى كل من المجلس الاعلى للاتحاد ورئيس الدولة ومجلس الوزراء .

هذا ولم يجعل قانوننا الموظف مسؤولا عن المخالفات المالية خلال فترة عمله الوظيفي فحسب بل ابقى الموظف مسؤولا عن تلك المخالفات ولو بعد انتهاء خدمته لأي سبب من الاسباب ويجوز اقامة الدعوى التأديبية عليه بشرط الا تكون قد انقضت او سقطت بهضي المدة .

وبذلك يكون قانوننا قد اخذ باوسع نطاق في تحديد الاشخاص المسؤولين امام الديوان عن المخالفات المالية .

(٣) اجراءات التدبير الخاصة بالمخالفات المالية : لقد اعطى قانون الديوان في المادة /٢٠/ منه ديواننا وحدة سلطة التحقيق في المخالفة المالية سواء اكانت تلك المخالفة مما كشفه الديوان ، او كشفته جهة الادارة وتتولى ذلك الادارة المختصة في الديوان بمتابعة المخالفات المالية . ويكون للديوان ، في سبيل القيام بالتحقيق في المخالفات المالية ، الحق في الاتصال المباشر بجميع الموظفين والمستخدمين في الجهات الخاضعة للرقابة والاطلاع على اي مستند او سجل او اوراق يراها لازمة للتحقيق . وللديوان كذلك اتخاذ جميع الوسائل اللازمة لتحري المخالفات المالية والاستماع الى الموظفين والمستخدمين والتحقيق معهم وايضاهم احتياطيا عن العمل والحجز على الاموال واستعمال جميع الوسائل اللازمة للمحافظة على الاموال التي تشملها الرقابة واسترداد الاموال الضائعة او المصروفة على غير وجه حق . هذا ويتم ايقاف الموظفين او المستخدمين احتياطيا عن العمل والحجز على الاموال بقرار من رئيس الديوان . والرئيس يصدر هذا القرار بداءة ودون استئذان اية جهة او اخذ موافقتها مسبقا قبل اصداره بل يعود له وحدة سلطة تقدير اصداره في ضوء المعلومات والمعطيات المقدمة اليه والمصروفة اما من الادارة المختصة في الديوان ، ولم يفرض المشرع في قانون الديوان اي قيد عليه في ذلك قبل اصداره وانما فرض عليه بعد الاصدار ان يبلغ الوزير المختص بذلك القرار وهو امر يعتبر من قبيل الاطلاع والاعلام فقط .

وبعد انتهاء الادارة المختصة في الديوان من عمليات التحقيق والاستجواب تعد مذكرة تفصيلية بوقائع وملابسات القضية واقوال من استمعت اليهم وتحديد نطاق المسؤولية ثم تنهيها بما تراه من اقتراحات في القضية وترفعها الى رئيس ديوان المحاسبة واذا امر التحقيق في المخالفة المالية عن وجود جريمة جزائية ، احال الديوان الاوراق الى النيابة العامة لاتخاذ ما تراه مناسبا في هذا الشأن ^(١) . هذا ويتخذ الرئيس بشأن المذكرة التي تقدم اليه احد القرارات التالية : ^(٢) :-

١ - حفظ الاوراق اذا كان العمل لايشكل مخالفة مالية او ثبت عدم ارتكاب الموظف له .

٢ - احالة الاوراق الى جهة الادارة المختصة لغرض العقوبة التأديبية التي يراها الديوان اذا كان توقيع هذه العقوبة مما يدخل ضمن اختصاص تلك الجهة . وعلى الجهة الادارية ان تصدر قرارها ، خلال خمسة عشر يوما من تاريخ ابلاغها نتيجة التحقيق ، بغرض العقوبة التأديبية التي طالب بها الديوان بغرضها ، وان تبلغ رئيس الديوان بالقرارات التي اتخذتها في شأن المخالفات المالية خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدور هذه القرارات .

(١) - راجع المادة /٢٦/ من قانون الديوان .

(٢) - راجع المادة /٢٠/ من قانون الديوان .

٢ - رفع الدعوى امام مجلس تأديب خاص للمخالفات المالية للمفعل فيها وذلك بالشكل الذي يعتبر فيه هذا المجلس ، بالنسبة الى جميع المخالفات المحالة اليه من الديوان ، محكمة القانون العام ، وذلك ايا كانت الجهة التي يتبعها مرتكب المخالفة . ولا شك ان هذا الوصف الذي قررت به هذه المادة لهذا المجلس يجعل منه محكمة ذات اختصاص عام في البت في المخالفات المالية الامر الذي ينفي هذا الاختصاص عن غيرها من المحاكم والمجالس التأديبية العامة او الخاصة .

هذا وقد جعل قانون الديوان ^(١) تشكيل مجلس التأديب للمخالفات المالية يختلف باختلاف المستوى الوظيفي للموظف الذي يتولى محاكمته ذلك المجلس ، فإذا كان الموظف من موظفي الحلقة الاولى لها فوقها او من الذين تدخل رواتبهم في مربوطها او تجاوزها فيتم تشكيل مجلس التأديب برئاسة احد اعضاء المحكمة الاتحادية العليا وعضوية نائب رئيس ديوان المحاسبة وعضو آخر يعينه مجلس الوزراء ولا تقل درجته المالية عن درجة الموظف المحال الى المحاكمة التأديبية . اما اذا كان الموظف المحال الى المحاكمة التأديبية يشغل احدى الحلقتين الثانية او الثالثة ، او يدخل راتبه في مربوط احدهما فيتم تشكيل مجلس تأديب المخالفات المالية برئاسة احد القضاة يختاره وزير العدل وعضو عن ديوان المحاسبة يختاره رئيس الديوان ولا تقل وظيفته عن مراقب وعضو عن الوزارة او الجهة التي وقعت فيها المخالفة يختاره الوزير المختص ولا تقل درجته المالية عن درجة الموظف المحال الى المحاكمة التأديبية .

هذا ويطبق كل من مجلسي التأديب انفي الذكر القواعد والاجراءات الواردة في قانون الديوان وقانون الخدمة المدنية وفي اللائحة الداخلية للديوان وذلك بما لا يتعارض واحكام القوانين .

اما الجزاءات التي يتم توقيعها على الموظفين مرتكبي المخالفات القائمة على رأس العمل فهي نفس العقوبات المنصوص عليها في قانون الخدمة المدنية كما يتم توقيعها من نفس السلطات المنصوص عليها في القانون المذكور . ولا شك ان ذلك قد سبب حرجا كبيرا لديوان المحاسبة لانه لايجوز فرض ادنى العقوبات على موظفي الحلقة الاولى الا من قبل مجلسي التأديب مما ادى الى الحد من نشاط الديوان في ذلك لان الامر يحتاج الى كثير من الاجراءات حتى يتمكن مجلس التأديب من اتخاذ قرار في ذلك . ونأمل لو تعدل هذه الاحكام ويعطي الوزير سلطة في فرض بعض عقوبات على موظفي الحلقة الاولى .

ومما تجدر الاشارة اليه ان الموظف لايعفى من العقوبة الا اذا ثبت ان ارتكابه المخالفة كان تنفيذا لامر كتابي صادر اليه من رئيسه ، وعلى

(١) راجع المادة /٢١/ من قانون الديوان

الرغم من قيامه بتسليمه هذا الرشي كناية الى المخالفة ، وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على مصدر الامر (١) .
هذا وقد جاء قانون الديوان على تحديد الجزاءات (٢) التي يتم توقيعها على الموظف الذي ترك الخدمة وهي :

١ - الغرامة التي لا تقل عن مائة درهم ولا تجاوز المرتب الذي كان يتقاضاه الموظف عن الشهر الذي وقعت فيه المخالفة .

٢ - الحرمان من معاش التقاعد بما لا يجاوز الربع لمدة لا تزيد عن ثلاثة اشهر .

٣ - تنزيل المعاش او المكافأة بما لا يجاوز الربع من تاريخ الحكم .
وقد قرر القانون ايضا سقوط الدعوى التأديبية عن المخالفات المالية بمضي خمس سنوات ميلادية من تاريخ وقوعها . وتنقطع هذه المدة بإجراءات التحقيق او الاتهام او المحاكمة وتسرى المدة من جديد ابتداء من تاريخ آخر اجراء . واذا تعدد المخالفون ، فإن انقطاع المدة بالنسبة الى احدهم يترتب عليه انقطاعها بالنسبة الى الباقيين لو لم تكن قد اتخذت ضدهم اجراءات قاطعة للمدة . وتنقضي الدعوى في جميع الاحوال بوفاء المتهم (٣) .

وبذلك يكون قانوننا قد اتي بنظام متكامل للمساءلة التأديبية المالية . وقد حقق هذا النظام كثيرا من المزايا في التقليل من المخالفات المالية المرتكبة من جهة وفي تدعيم مبدأ المشروعية وترسيخ مبدأ التوفير في الاموال العامة وذلك على الرغم من المعوقات التي واجهت الديوان في تطبيقه .

ولعل الرجوع الى التقرير العام الاول لديواننا (٤) يمكن ان يكشف لنا عن الدور الذي لعبه هذا النظام في دعم رقابة ديواننا . ولا شك انه كلما زاد الوعي الرقابي في مجتمعنا وامبحت جهات الادارة مقدرة للدور الذي يقوم به ديواننا في فرض المسؤولية التأديبية المالية وقدمت اليه ما يحتاجه من المساعدة والعون ، كلما قام الديوان بتطبيق هذا النظام بكثير من اليسر والمهولة .

تمت بعون الله تعالى وتوفيقه ،،،،

-
- (١) راجع المادة /٢٢/ من قانون الديوان .
(٢) راجع المادة /٢٥/ من قانون الديوان .
(٣) راجع المادة /٢٢/ من قانون الديوان .
(٤) راجع صفحه / / من هذا التقرير

المحتويات

<u>الصفحة</u>		<u>المقدمة :</u>
	نشأة الرقابة المالية العليا الخارجية (رقابة ديوان المحاسبة)	<u>الباب الأول :</u>
٣	وتطورها في بعض الدول	
٤	نشأة رقابة ديوان المحاسبة	<u>الفصل الأول :</u>
	تطور رقابة ديوان المحاسبة	<u>الفصل الثاني :</u>
		١٠
١٠	أثر التطورات الدستورية والإدارية على رقابة ديوان المحاسبة	أولاً :
١٤	أثر تطور النظم الإقتصادية على رقابة ديوان المحاسبة	ثانياً :
٢٣	الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة	<u>الباب الثاني :</u>
٢٤	الأشخاص المعنوية العامه	<u>الفصل الأول :</u>
٢٤	الدولة	١ -
٢٥	المؤسسات والهيئات العامه	٢ -
٢٦	الإمارات	٣ -
٢٧	الأشخاص المعنوية الخاصة	<u>الفصل الثاني :</u>
٢٧	الشركات	أولاً :
٢٧	شركات الإقتصاد المختلط	١ -
٢٨	الشركات العامه	٢ -
٣٠	الجمعيات والهيئات الأخري	ثانياً :
	أنواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة ونطاق	<u>الباب الثالث :</u>
٣٣	كل منها وإجراءاتها	
	الرقابة المسبقة	<u>الفصل الأول :</u>
	تعريف الرقابة المسبقة وبيان صورها ومدى الأخذ	أولاً :
	بها من قبل ديوان المحاسبة	
		٣٤
٣٥	نطاق الرقابة المسبقة	ثانياً :
٣٦	نطاق الرقابة المسبقة من حيث الأعمال التي تخضع لهذه الرقابة	أ)

- ٣٧ نطاق الرقابة المسبقة من حيث طبيعة أو ماهية الرقابة نفسها (ب)
 ٤٠ إجراءات الرقابة المسبقة ثالثاً :
 التكييف القانوني للرقابة المسبقة في ديوان المحاسبة في الإمارات (أ)
 ٤٠ العربية المتحدة ، ونتائج ومؤيدات هذه الرقابة
 الأسلوب الذي تتم به الرقابة المسبقة في الإمارات العربية المتحدة (ب)

٤١

- ٤٣ تقديم الرقابة المسبقة رابعاً :
 ٤٣ مزايا الرقابة المسبقة أ -
 ٤٨ عيوب الرقابة المسبقة ب -
 التعاون والتنسيق في مجال الرقابة المسبقة بين الرقابة الداخلية خامساً :
 ٥١ والرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة

- ٥٣ الرقابة المرافقة الفصل الثاني :
 ٥٤ المتابعة القانونية (متابعة تنفيذ شروط العقد) أ -
 المتابعة المالية ب -
 المتابعة المالية ج -

- الرقابة اللاحقة الفصل الثالث :
 تعريف الرقابة اللاحقة والصور التي إتخذتها حين التطبيق أولاً :
 ٥٦ لدى بعض الدول
 ٥٦ النظم أمام القضاء (أ)
 ٥٦ النظم أمام الإداري (ب)
 ٥٦ نطاق الرقابة اللاحقة ثانياً :
 ٥٧ رقابة المشروعية (أ)
 ٥٧ العمليات المتعلقة بالإيرادات العامة ١ -
 ٥٨ عمليات النفقات العامة ٢ -
 ٥٩ ١ - مرحلة الإرتباط بالنفقة
 ٦٠ ٢ - مرحلة التسوية (التصفية)
 ٦١ ٣ - مرحلة الأمر بالصرف
 ٦١ ٤ - مرحلة الدفع القطعي
 ٦٢ ٣ - عمليات حسابات التسوية
 ٦٢ ٤ - عمليات القروض
 ٦٢ ٥ - عمليات الاستثمار

٦٤	الرقابة المحاسبية	(ب)
٦٤	رقابة الكفاءة	(ج)
٦٥	رقابة كفاءة التنظيم	١ -
٦٥	رقابة كفاءة سير العمليات	٢ -
٦٧	رقابة كفاءة إدارة المال العام ونتائج العمل المتحقق	٣ -

٧٠ ثالثاً :

٧٠ (أ) المرحلة التحضيرية

٧٠ ١ - دور المخطط

٧٠ (١) المسح الميداني

٧١ (٢) عملية التدقيق

٧٢ (٣) إعداد تقرير بملاحظاته

٧٣ ٢ - دور المراقب

٧٣ ٣ - دور المدير

٧٤ (ب) مرحلة التعقيب

٧٤ (ج) مرحلة القبول النهائي

مؤيدات الرقابة ونظام مساءلة الموظفين

٧٨ الخاضعين لرقابة ديوان المحاسبة